UNIVERSITATEA *SPIRU HARET*
Facultatea de Management Financiar Contabil Bucureşti
Specializarea Contabilitate şi informatică de gestiune
Anul II, anul universitar 2008-2009

CONTABILITATE FINANCIARĂ DE RAPORTARE

Lector univ. drd. Lucian Ilincuță

Sinteza cursului

Bucureşti
2009

CONTABILITATE FINANCIARĂ DE RAPORTARE

I. PRECIZĂRI ŞI OBIECTIVE

Cod curs (disciplină):	M_FC2402
Denumire curs:	**CONTABILITATE FINANCIARĂ** DE RAPORTARE
Tip curs:	OBLIGATORIU
Titular curs:	Lect. univ. drd. **Lucian-Dorel ILINCUȚĂ**
Durata cursului/Nr. credite:	Anul II, semestrul 4 / 5 credite
Perioada de accesare a cursului:	Anul universitar 2008 – 2009
Cursuri şi seminarii la sediul Facultății de Management Financiar Contabil - Bucureşti:	**Miercuri:** CURSURI: h.13,30 –14,50 seria B, sala 105 şi h.16,30 – 17,50 seria A, sala A5. SEMINARII: h.12,00 – 13,20 şi h.15,00 – 16,20 sala 1404.
Manuale recomandate:	1. Coman Florin, **Contabilitatea financiară a societăților comerciale**, Editura Fundației *România de Mâine*, Bucureşti, 2007. 2. Ilincuță Lucian-Dorel, Chivu Ramona-Maria, Gâdău Liana, **Contabilitatea financiară. Aplicații practice şi teste grilă pentru autoevaluare,** Editura Fundației *România de Mâine*, Bucureşti, 2008. 3. Ristea Mihai (coordonator), **Contabilitatea financiară a întreprinderii**, Editura Universitară, Bucureşti, 2005 (sau ediţiile următoare).
Obiectivele cursului:	Prin conținutul şi structura sa, disciplina **Contabilitate financiară** oferă studenților cunoştințe noi despre fundamentele teoretice şi metodologice ale contabilității financiare din România, ale cărei reglementări sunt conforme cu directivele europene. Tematica cursului abordează elementele semnificative din *Directivele europene*, *Standardele Internaționale de Raportare Financiară* - IFRS, precum şi din *Legea 82/1991* republicată şi *OMFP* 1752/2005 cu modificările şi completările ulterioare, privind reglementările contabile din țara noastră, invitându-l pe student indiferent de forma de învățământ – zi, FR, ID, să participe la cursuri şi seminarii cât şi la lecțiile de sinteză, dar mai ales să aloce cea mai mare parte a timpului său de pregătire studiului individual atât a bibliografiei recomandate cât şi a literaturii de specialitate. Scopul principal al cursului nostru este de a oferi utilizatorilor – studenților, parola de acces la seiful informației contabile inteligibilă, relevantă, credibilă şi comparabilă într-un raport favorabil cost-beneficiu, informație degajată de situațiile financiare. Conform planului de învățământ pentru anul II disciplina **Contabilitate financiară**, se studiază pe doua semestre astfel: **Contabilitate financiară curentă** în semestrul 3 si **Contabilitate financiară de raportare** în semestrul 4.

Modul de stabilire a notei finale:	• pondere de 100% testul de evaluare finală.
Consultații pentru studenții de la FR şi ID:	Lect. univ. drd. **Lucian-Dorel ILINCUȚĂ**, MIERCURI h. 16,30 – 17,50, sediul Facultății de Management Financiar-Contabil Bucureşti, Splaiul Independenței nr. 313, sector 6, sala A5.
Adrese de e-mail pentru contactul cu studenții:	lilincuta.mfc@spiruharet.ro sau ilincuta.lucian@yahoo.com

II. CONȚINUTUL TEMATIC AL CURSULUI

Capitolul 4. **Contabilitatea stocurilor şi a producției în curs de execuție**

4.1. Delimitări, structuri şi conturi privind stocurile

4.2. Evaluarea stocurilor – la intrare, la ieşire, la inventar şi la bilanț

4.3. Metode de contabilizare a stocurilor – inventarul permanent sau intermitent

4.4. Contabilitatea operațiilor privind stocurile cumpărate

4.5. Contabilitatea operațiilor privind stocurile fabricate

4.6. Cazuri particulare privind stocurile – stocuri cumpărate fără factură, cumpărări de stocuri cu reduceri comerciale şi financiare, prețul prestabilit, prețul cu amănuntul, ambalajele refolosibile, stocurile aflate la terți, importul de bunuri pe cont propriu sau pe bază de comision

4.7. Contabilitatea deprecierii stocurilor şi a producției în curs de execuție

Capitolul 5. **Contabilitatea decontărilor cu terții**

5.1. Delimitări, structuri şi conturi privind decontările cu terții

5.2. Contabilitatea operațiilor privind datoriile, creanțele şi efectele comerciale – livrări fără factură, vânzări cu reduceri comerciale şi financiare, exportul de bunuri pe cont propriu sau pe bază de comision

5.3. Contabilitatea operațiilor privind decontările cu personalul şi asigurările sociale

5.4. Contabilitatea operațiilor privind decontările cu bugetul de stat

5.5. Contabilitatea operațiilor privind decontarea taxei pe valoarea adăugată

5.6. Contabilitatea operațiilor privind decontările cu asociații, debitorii şi creditorii diverşi precum şi în cadrul grupului

5.7. Contabilitatea operațiilor privind decontările între exercițiile financiare

5.8. Contabilitatea deprecierii creanțelor

Capitolul 6. **Contabilitatea trezoreriei**

6.1. Delimitări, structuri, evaluare şi conturi privind trezoreria întreprinderii

6.2. Contabilitatea investițiilor financiare pe termen scurt

6.3. Contabilitatea decontărilor prin conturile bancare

6.4. Contabilitatea decontărilor în numerar şi a altor valori de trezorerie

6.5. Contabilitatea creditelor bancare pe trmen scurt, acreditivelor şi avansurilor de trezorerie

6.6. Contabilitatea pierderii de valoare a conturilor de trezorerie

Capitolul 7. **Contabilitatea financiară a decontării cheltuielilor asupra veniturilor şi determinarea rezultatului contabil**

7.1. Delimitări, structuri şi conturi privind cheltuielile şi veniturile

7.2. Contabilitatea cheltuielilor – de exploatare, financiare şi extraordinare respectiv cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare

7.3. Contabilitatea veniturilor – din exploatare, financiare şi extraordinare respectiv din amortizări, provizioane şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare

7.4. Contabilitatea rezultatului lunar

Capitolul 8. **Lucrările contabile de închidere a exercițiului financiar. Redactarea şi prezentarea situațiilor financiare**

8.1. Delimitări privind lucrărilor de închidere a exercițiului financiar

8.2. Lucrările contabile înainte şi după inventariere – balanța conturilor înainte de inventariere, inventarierea generală a activelor şi datoriilor, regularizarea diferențelor (plusuri şi minusuri de inventar), balanța conturilor după inventariere

8.3. Determinarea rezultatului exercițiului

8.4. Impozitarea profitului

8.5. Distribuirea rezultatului exercițiului

8.6. Redactarea (întocmirea) situațiilor financiare

III. BIBLIOGRAFIE

OBLIGATORIE MINIMALĂ

1. Coman Florin, *Contabilitatea financiară a societăților comerciale,* Editura Fundației *România de Mâine*, Bucureşti, 2007.
2. Ilincuță Lucian-Dorel, Chivu Ramona-Maria, Gâdău Liana, *Contabilitatea financiară. Aplicații practice şi teste grilă pentru autoevaluare*, Editura *Fundației România de Mâine*, Bucureşti, 2008.
3. Ristea Mihai (coordonator), *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Universitară, Bucureşti, 2005 (sau edițiile următoare).
4. M.F.P, *Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1752/2005*, pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, M. Of. nr. 1080 şi 1080 bis din 30 noiembrie 2005.
5. M.E.F., Ordin nr. 2374/2007 *din 12/12/2007 privind modificarea şi completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene,* M. Of. nr. 25 din 14 ianuarie 2008.

SUPLIMENTARĂ

1. Feleagă Niculae, Feleagă (Malciu) Liliana, *Contabilitate financiară – o abordare europeană şi internațională*, vol. I şi II, Editura Infomega, Bucureşti, 2005 (sau ediţiile următoare).
2. Belverd E. Needles, Jr., Henry R. Anderson, James C. Coldwel, *Principiile de bază ale contabilității*, Ediția a cincea, Editura Arc, Chişinău, 2001.
3. IASB, *Standardele Internaționale de Raportare Financiară*, traducere din limba engleză, Editura CECCAR, Bucureşti, 2007.
4. Colective de autori, *Ghiduri pentru înțelegerea şi aplicarea fiecărui Standard Internațional de Contabilitate* (colecție de 32 de ghiduri), Editura CECCAR, Bucureşti, 2004.

FACULTATIVĂ

1. M.F.P, *Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1850/2004*, privind registrele şi formularele financiar-contabile, M. Of. nr. 23 bis din 7 ianuarie 2005.
2. M.F.P, *Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 2264/2001*, pentru aprobarea modelelor formularelor specifice cu regim special privind activitatea financiară şi contabilă şi normelor privind întocmirea şi utilizarea acestora, M. Of. nr. 136 din 21 februarie 2002.
3. M.F.P, *Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1753/2004*, pentru organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de activ şi de pasiv, M. Of. nr. 1174 din 13 decembrie 2004.
4. * * * *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.* Publicată în M. Of. nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările şi completările ulterioare.
5. * * * *Ordonanța Guvernului României* 92/2003 privind Codul de procedură fiscală M.Of. nr. 94 din 29 decembrie 2003, republicată în M. Of. nr. 560 din 24 iunie 2004.
6. * * * *Hotărârea Guvernului României* 44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, M. Of. nr. 112 din 6 februarie 2004, cu modificările şi completările ulterioare.
7. * * * *Legea contabilității* nr. 82/1991 (r4). Republicată în M.Of. nr. 454 din 18 iunie 2008.
8. * * **Legea nr. 31/1990* a societăților comerciale. Republicată în M.Of. nr. 1066 din 17 noiembrie 2004, cu modificările şi completările ulterioare.

Notă: la elaborarea cursurilor, seminariilor, subiectelor pentru examene şi în pregătirea individuală a studenților vor fi luate în considerare actele normative aflate în vigoare la momentul respectiv.

NOTE DE CURS

Capitolul 4

CONTABILITATEA STOCURILOR ŞI A PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE [1]

✔ **Obiective principale:**

Delimitări şi structuri privind stocurile
Evaluarea stocurilor
Contabilitatea operațiilor privind stocurile cumpărate – metoda inventarului permanent
Contabilitatea operațiilor privind stocurile cumpărate – metoda inventarului intermitent
Contabilitatea operațiilor privind stocurile fabricate
Contabilitatea stocurilor de mărfuri la preț cu amănuntul
Contabilitatea deprecierii stocurilor şi a producției în curs de execuție

✔ **Concepte-cheie:**

Cost; valoarea realizabilă netă; cost de achiziție; costuri de prelucrare; regie fixă; regie variabilă; identificarea specifică; cost mediu ponderat; epuizarea loturilor; preț prestabilit; inventar permanent; inventar intermitent; preț cu amănuntul; procent mediu de adaos.

♦ Delimitări şi structuri privind stocurile

Stocurile şi producția în curs de execuție reprezintă, după caz, bunurile materiale, lucrări şi servicii destinate să fie consumate la prima lor utilizare, să fie vândute în situația în care au starea de marfă sau produse rezultate din prelucrare, precum şi producția în curs de execuție aflată sub forma producției neterminate.

În contabilitatea financiară a întreprinderii, stocurile sunt clasificate şi delimitate în funcție de patru criterii: **fizic, destinația, faza ciclului de exploatare** şi **locul de creare a gestiunilor.** Corespunzător acestor criterii sunt individualizate următoarele structuri:

a) *materiile prime, care participă direct la fabricarea produselor, regăsindu-se în componența lor integral sau parțial, în starea inițială sau transformată;*

b) *materialele consumabile sau furniturile cuprind materialele auxiliare, combustibilii, materiale pentru ambalat, piesele de schimb, semințele şi materialul de plantat, furajele şi alte materiale consumabile care participă indirect sau ajută activitatea de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul rezultat*;

c) *produsele sub forma semifabricatelor (produse în curs de fabricație), produselor finite (produse care au parcurs întregul proces de fabricație) şi produselor reziduale (rebuturi, materiale recuperabile şi deşeuri)*;

d) *animale care nu au îndeplinit condițiile pentru a fi trecute la animale adulte, animalele de îngrăşat, păsările şi coloniile de albine;*

e) *producția în curs de fabricație reprezintă materiile prime care nu au trecut prin toate stadiile de fabricație, produsele nesupuse probelor şi recepției tehnice sau necompletate în întregime, precum şi lucrările şi serviciile în curs de execuție sau neterminate*;

[1] Capitol preluat şi adaptat din Mihai Ristea (coordonator), *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Universitară, Bucureşti, 2005.

f) *mărfurile, respectiv bunurile pe care întreprinderea le cumpără în vederea vânzării*;

g) *ambalajele (cu excepția ambalajelor de natura obiectelor de inventar şi mijloacelor fixe) de transport refolosibile care însoțesc bunurile în procesul circu-lației lor (recuperabile facturate consemnate distinct care circulă prin restituire sau incluse în prețul mărfii şi care se pot valorifica sau nu după utilizare).*

În contabilitatea din țara noastră, în sfera stocurilor se includ şi **materialele de natura obiectelor de inventar.** Acestea sunt bunuri cu o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate mijloace fixe, indiferent de durata lor de serviciu, sau cu durata mai mică de un an, indiferent de valoarea lor, precum şi bunurile asimilate acestora (echipamentul de protecție, echipamentul de lucru, îmbrăcămintea specială, sculele, instrumentele, mecanismele, dispozitivele şi verificatoarele cu destinație specială, modelele, ştanțele, matrițele şi alte obiecte asimilate).

În raport de locul de creare a gestiunilor, structurile de stocuri prezentate mai sus se grupează în: **stocuri aflate în depozitele între-prinderii, stocuri în curs de aprovizionare sau sosite şi nerecepționate, stocuri sosite fără factură, stocuri livrate dar nefacturate, stocuri facturate dar nelivrate, stocuri aflate la terți.**

Corespunzător criteriilor de clasificare prezentate mai sus sunt individualizate două structuri informaționale de bază: *structura financiară standardizată* şi *structura internă* sau *de gestiune***.**

Structura financiară standardizată este proprie gestiunii şi contabilității financiare a întreprinderii şi operează cu două criterii: ***destinația*** şi ***faza ciclului de exploatare.*** Interesul informațional este cel al finanțării pe termen scurt, calculării şi analizei mecanismului fondului de rulment, bugetarea activității de exploatare şi gestionarea activității de trezorerie. Din punct de vedere metodologic, o asemenea structură se realizează şi se identifică prin conturile grupă sau principale din Planul de conturi general simbolizate cu două cifre, sinteticele de gradul I sau divizionare, simbolizate cu trei cifre şi sinteticele de gradul II sau subdivizionare, simbolizate cu patru cifre.

Structura internă sau **de gestiune,** necesară, dar nestandardizată, este opozabilă contabilității interne de gestiune. Ea operează cu celelalte două criterii: ***fizic*** şi ***locul de creare a gestiunilor*** şi se delimitează prin conturile analitice de stocuri corespunzătoare sortimentelor şi gestiunilor (depozitelor create ca entități gestionare repartizate în răspunderea unor persoane fizice).

Evidența constituirii şi mişcării stocurilor şi a producției în curs de execuție se realizează prin conturile ce formează conținutul **clasei a 3-a** din **Planul de conturi general,** denumită ***Conturi de stocuri şi producție în curs de execuție***.

♦ Evaluarea stocurilor

Evaluarea stocurilor conform IAS 2 „Stocuri”

Stocurile trebuie evaluate la ***valoarea cea mai mică dintre cost şi valoarea realizabilă netă.***

Costul stocurilor *trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției şi prelucrării, precum şi alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma şi în locul în care se găsesc în prezent.*

Costurile de achiziție a stocurilor *cuprind: prețul de cumpărare, taxe de import şi alte taxe (cu excepția acelora pe care întreprinderea le poate recupera de la autoritățile fiscale), costuri de transport, manipulare şi alte costuri care pot fi atribuite direct achiziției de produse finite, materiale şi servicii. Reducerile comerciale, rabaturile şi alte elemente similare sunt deduse pentru a determina costul de achiziție.*

Costurile de achiziție pot include diferențele de curs valutar care au apărut direct din achiziționarea recentă de bunuri facturate în valută doar în acele cazuri rare care sunt permise prin tratamentul alternativ prevăzut în IAS 21 „Efectele variației cursurilor de schimb valutar”. *Aceste diferențe de curs valutar se limitează doar la acelea care au*

rezultat dintr-o depreciere monetară accentuată împotriva căreia nu există nici un mijloc practic de acoperire şi care afectează datorii care nu pot fi decontate, rezultate din achiziţia recentă a stocurilor.

***Valoarea realizabilă netă** este preţul de vânzare estimat ce ar putea fi obţinut pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, mai puţin costurile estimate pentru finalizarea bunului şi a costurilor necesare vânzării.*

Exemplu: O societate a achiziţionat mărfuri din import pentru care sunt necesare lucrări de ambalare şi etichetare. Cheltuielile efectuate sunt redate mai jos:

Preţul de cumpărare facturat de furnizor 25.000 lei
Taxe vamale achitate în vamă 2.500 lei
Comision vamal 12,5 lei
TVA achitată în vamă 400 lei
Cheltuieli de transport pe parcurs intern 3.570 lei
Cheltuieli de manipulare 100 lei
Cheltuieli cu verificarea calităţii mărfurilor 700 lei
Primă de asigurare plătită unei societăţi pentru marfa asigurată împotriva calamităţilor 900 lei
Reducere comercială acordată de furnizor 600 lei
Diferenţa de curs valutar rezultată din plata furnizorului extern 100 lei

Întreprinderea estimează că mărfurile vor fi vândute la preţul de 60.000 lei. În scopul vânzării vor fi necesare:

• costuri cu evaluarea mărfii 20.000 lei
• costuri cu pregătirea vânzării 6.000 lei
• costuri cu vânzarea efectivă 8.000 lei

a) calculul costului de achiziţie :
• Valoarea în vamă 25.000 lei
+ Taxe vamale achitate în vamă 2.500 lei
+ Comision vamal 12,5 lei
+ Cheltuieli de transport pe parcurs intern (exclusiv TVA) 3.000 lei
+ Cheltuieli de manipulare 100 lei
+ Cheltuieli cu verificarea calităţii mărfurilor 700 lei
+ Prima de asigurare 900 lei
– Reducerea comercială acordată 600 lei
= COST DE ACHIZIŢIE **31.612,5** lei

b) calculul valorii realizabile nete :
• Preţul de vânzare 60.000 lei
– Costuri cu evaluarea mărfurilor 20.000 lei
– Costurile cu pregătirea vânzării 6.000 lei
– Costurile cu vânzarea efectivă 8.000 lei
= VALOAREA REALIZABILĂ NETĂ **26.000 lei**

c) Conform IAS 2 „Stocuri”, stocurile trebuie evaluate la valoarea cea mai mică dintre cost şi valoarea realizabilă netă.

Prin urmare, minim (31.612,5 lei şi 26.000 lei) este 26.000 lei, ceea ce reprezintă valoarea cu care stocurile vor fi recunoscute în situaţiile financiare.

***Costurile de prelucrare a stocurilor** includ costurile direct aferente unităţilor produse, cum ar fi costurile cu manopera directă. De asemenea, ele includ şi alocarea sistematică a regiei de producţie, fixă şi variabilă, generată de transformarea materialelor în produse finite. Regia fixă de producţie constă în acele costuri indirecte de producţie care rămân relativ constante, indiferent de volumul producţiei cum sunt: amortizarea, întreţinerea secţiilor şi utilajelor, precum şi costurile cu conducerea şi administrarea secţiilor. Regia variabilă de producţie constă în acele costuri indirecte de producţie care variază direct proporţional sau aproape direct proporţional cu volumul producţiei, cum sunt costurile indirecte cu materiile prime şi materialele şi cu forţa de muncă.*

Alocarea regiei fixe de producție asupra costurilor de prelucrare *se face pe baza capacității normale de producție. Capacitatea normală de producție este producția estimată a fi obținută în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade sau sezoane, în condiții normale. Având în vedere şi pierderea de capacitate rezultată din întreținerea planificată a echipamentului. Nivelul actual de producție poate fi folosit dacă se consideră că acesta aproximează capacitatea normală. Valoarea regiei fixe alocate fiecărei unități produse nu se majorează ca urmare a obținerii unei producții scăzute sau a neutilizării unor active. Regia nealocată este recunoscută drept cheltuială în perioada în care a apărut. În exercițiile în care se înregistrează o producție neobişnuit (anormal) de mare, valoarea regiei fixe alocate fiecărei unități produse este diminuată, astfel încât stocurile să nu fie evaluate la o valoarea mai mare decât costul lor. Regia variabilă este alocată fiecărei unități produse pe baza folosirii reale a facilităților productive.*

Alte costuri se includ în costul stocurilor numai în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma şi în locul în care se găsesc în prezent. De exemplu, poate fi adecvată includerea în costul stocurilor a regiilor generale sau costul proiectării produselor destinate anumitor clienți.

Mai jos sunt enumerate exemple de costuri care nu trebuie incluse în costul stocurilor, şi sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit:

a) pierderile de materiale, manoperă sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise;

b) cheltuieli de depozitare, cu excepția cazurilor în care astfel de costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație;

c) regii generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi în locul în care se găsesc în prezent;

d) costuri de desfacere.

În anumite circumstanțe, costul îndatorării poate fi inclus în costul stocurilor. Aceste circumstanțe sunt identificate prin tratamentul contabil alternativ permis în IAS 23 „Costul îndatorării”.

Diverse tehnici de măsurare a costurilor*, cum sunt metoda cost standard sau metoda cu amănuntul, pot fi folosite pentru simplificare, dacă se consideră că rezultatele acestor metode aproximează costul. Costul standard ia în considerare nivelurile normale ale materialelor şi consumabilelor, manoperei, eficienței şi capacității de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic şi ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile actuale.*

Metoda cu amănuntul este adesea folosită în comerțul cu amănuntul pentru a măsura costul stocurilor de articole numeroase şi cu mişcare rapidă, care au marje similare şi pentru care nu este practic să se folosească altă metodă de determinare a costului. Costul bunurilor vândute este calculat prin deducerea valorii marjei brute din prețul de vânzare al stocurilor. Procentajul marjei brute utilizat ia în considerare stocurile al căror preț a fost redus sub prețul de vânzare inițial. Adesea este utilizat un procent mediu pentru fiecare departament.

Costul acelor stocuri care nu sunt de obicei fungibile şi al acelor bunuri sau servicii produse şi destinate unor comenzi distincte trebuie determinat prin identificarea specifică a costurilor individuale.

Tratamentul contabil de bază. *Costul stocurilor, cu excepția celor menționate mai sus, trebuie determinat prim metoda primul – intrat, primul – ieşit (FIFO) sau metoda costului mediu ponderat.*

Tratamentul contabil alternativ. *Costul stocurilor, cu excepția celor menționate anterior, trebuie determinat prin metoda ultimul intrat-primul ieşit (LIFO).*

Evaluarea stocurilor la ieşire

Problema fundamentală a înregistrărilor la ieşirea stocurilor cumpărate sau fabricate este cea a prețului utilizat pentru evaluarea loturilor ieşite. În acest sens s-au delimitat mai multe metode cum sunt:

• metoda identificării specifice (IS);

• metoda costului mediu ponderat (CMP);
• metoda epuizării loturilor, cu variantele:
  – primul intrat – primul ieşit (FIFO);
  – ultimul intrat – primul ieşit (LIFO);
  – următorul intrat – primul ieşit (NIFO);
• metoda ultimului preț de cumpărare;
• metoda prețului prestabilit;
• metoda stocului util.

Metoda identificării specifice porneşte de la ipoteza că fiecare articol ieşit este identificat prin data de intrare şi costul de achiziție. Sistemul de depozitare permite o asemenea identificare. O asemenea metodă, utilizată pentru elementele de stocuri care sunt în mod obişnuit fungibile, prin alegerea loturilor, poate reprezenta o modalitate de „aranjare" a beneficiului perioadei.

Metoda costului mediu ponderat (CMP). Costul mediu ponderat se poate calcula lunar sau după fiecare operație de intrare sau înainte de fiecare operație de intrare, ca raport între valoarea totală a stocului inițial plus valoarea intrărilor pe de o parte şi cantitatea existentă în stocul inițial plus cantitatea intrată, pe de altă parte.

Exemplu:

a. *Calculul lunar* U.M.: bucăți

DATA	MIŞCĂRI			STOCURI		
	Q*)	P.U.	VALOARE *)	Q	P.U.	VALOARE
01.03	—	—	—	100	10	1 000 lei
02.03	+100	11	+1 100 lei	200	10,8	2 160 lei
16.03	+ 50	12	+ 600 lei	250	10,8	2 700 lei
14.03	-120					
30.03	- 70					
	-190	10,8**)	- 2 052 lei	60	10,8	648 lei

*) Intrări cu semnul (+), ieşiri cu semnul (-).

**) $CMP = \frac{(100 \times 10) + (100 \times 11) + (50 \times 12)}{100 + 100 + 50} = 10{,}80$ lei

b. În cazul *calculării valorii medii după fiecare operație de intrare*:

DATA	MIŞCĂRI			STOCURI		
	Q	P.U.	VALOARE	Q	P.U.	VALOARE
01.03	—	—	—	100	10	1 000 lei
02.03	+100	11	+1 100 lei	200	10,5	2 100 lei
14.03.	- 120	10,5	- 1 260 lei	80	10,5	840 lei
16.03.	+ 50	12	600 lei	130	11,077	1 440 lei
30.03	- 70	11,077	775,40 lei	60	11,077	664,6 lei

- intrarea pe 02.03. $CMP = \frac{(100 \times 10) + (100 \times 11)}{100 + 100} = 10{,}50$ lei
- ieşirea pe 14.30. = $120 \times 10{,}5$ lei = 1 260 lei
- intrarea pe 16.03. $CMP = \frac{(80 \times 10{,}5) + (50 \times 12)}{80 + 50} = 10{,}077$ lei
- ieşirea pe 30.03. = $70 \times 11{,}077$ = 664,60 lei

Potrivit **metodei epuizării loturilor, varianta *primul intrat* – *primul ieşit* (FIFO)** bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziție al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, stocurile ieşite se evaluează la costul de achiziție al lotului următor în ordine cronologică.

Reluând exemplul de mai sus, situația se prezintă astfel:

DATA	MIŞCĂRI			STOCURI		
	Q	P.U.	VALOARE	Q	P.U.	VALOARE
01.03	100	10	1 000 lei	100	10	1 000 lei
02.03.	+100	11	+ 1 100 lei	100	10	1 000 lei
				100	11	1 100 lei
				200		2 100 lei
14.03.	- 100	10	- 1 000 lei	80	11	880 lei
	- 20	11	- 220 lei			
	- 120		- 1 220 lei			
16.03.	+ 50	12	+ 600 lei	80	11	880 lei
				50	12	600 lei
				130		1 480 lei
30.03.	- 70	11	- 770 lei	10	11	110 lei
				50	12	600 lei
				60		710 lei

Metoda epuizării loturilor, varianta *ultimul intrat – primul ieşit* (LIFO), ieşirile din stoc sunt evaluate la costul de achiziţie al articolelor intrate ultimele în stoc. Pe măsura epuizării lotului, stocurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al lotului anterior în ordine invers cronologică. Astfel, din cele 120 buc., consumate pe 14.03., 100 buc., se vor evalua la 11 lei şi 20 buc. la 10 lei; în ceea ce priveşte ieşirile pe 30.03., ele vor fi prelevate asupra stocului la 12 lei pentru 50 buc. (ultima intrare pe 16.03.) şi la preţul de 10 lei pentru 20 buc.

Metoda epuizării loturilor, varianta *următorul (proximul) intrat – primul ieşit"* (NIFO), ieşirile din stoc sunt evaluate la valoarea de înlocuire bazată pe preţul ultimei facturi (eventual la preţul estimativ al următoarei facturi). De regulă acest preţ este egal cu preţul pieţei sau costul de înlocuire, după caz.

Metoda ultimului preţ de cumpărare, stocurile ieşite sunt evaluate la preţul de cumpărare înscris în factura ultimelor loturi intrate în gestiunea întreprinderii.

Metoda preţului prestabilit, antecalculat pe baza preţurilor medii ale bunurilor respective din exerciţiile precedente, corectate cu indicele de variaţie a preţurilor. Diferenţele între preţul prestabilit şi costul efectiv de achiziţie se înregistrează în faza de intrare distinct în contabilitate. De asemenea, sunt reflectate şi diferenţele între preţul prestabilit al stocurilor iniţiale din exerciţiul precedent şi preţul prestabilit al aceloraşi stocuri antecalculat pentru exerciţiul curent.

***Exemplu*:** Dacă stocul final „A" de 100 kg a figurat în contabilitatea exerciţiului „N" la preţul unitar prestabilit de 20 lei, iar în exerciţiul „N+1" este preluat ca stoc iniţial în condiţiile în care preţul unitar prestabilit este de 21 lei, diferenţa de 100 × (21 – 20) = 100 lei este preluată la contabilitatea exerciţiului „N+1" la deschiderea contului de stocuri.

Diferenţele de preţ, privind stocurile iniţiale şi intrările de stocuri înregistrate în conturi distincte, se repartizează asupra cheltuielilor pentru stocurile ieşite în baza relaţiilor de calcul:

a) determinarea coeficienţilor de repartizare:

$$Coeficientul\ de\ repartizare = \frac{Soldul\ initial\ al\ conturilor\ de\ diferente\ de\ pret + Rulajul\ debitor\ al\ conurilor\ de\ diferente\ de\ pret}{Soldul\ initial\ al\ conturilor\ de\ stocuri\ la\ pretul\ prestabilit + Rulajul\ debitor\ al\ conturilor\ de\ stocuri\ la\ pretul\ prestabilit}$$

b) determinarea cotei de repartizare aferentă stocurilor la finele lunii de referinţă:

$$Cota\ de\ repartizare\ aferenta\ stocurilor\ la\ finele\ lunii\ de\ referinta = Coeficietul\ de\ repartizare \times Valoarea\ la\ pret\ prestabilit\ a\ stocurilor\ la\ finele\ lunii\ de\ referinta$$

c) determinarea cotei de repartizare aferentă stocurilor ieşite:

$$\text{Cota de repartizare aferenta iesirilor pe luna de referinta} = \frac{\text{Soldul debitor al conturilor de diferente inainte de repartizarea diferentelor pe luna de referinta}}{\text{Cota de repartizare aferenta stocurilor la finele lunii de referinta}}$$

Relațiile de calcul prezentate mai sus operează cu date cumulate de la începutul anului, fiind verosimile numai în cazul în care diferențele sunt înregistrate în **negru-roşu** în conturile de diferențe potrivit tehnicii:

D	**Conturile de diferențe**	C
• Diferențe negru - roşu aferente stocurilor inițiale	• Diferențe negru - roşu la ieşire	
• Diferențe negru - roşu la intrare	• Sold debitor negru - roşu, diferențe aferente stocurilor finale	

Dacă se foloseşte tehnica înregistrării **diferențelor numai în negru**, situația în conturile de diferențe se diversifică cu implicații asupra determinării cotei de repartizare. Ea se prezintă astfel:

D	**Conturile de diferențe**	C
• Diferențe nefavorabile aferente stocurilor inițiale	• Diferențe favorabile aferente stocurilor inițiale	
• Diferențe nefavorabile aferente stocurilor intrate	• Diferențe favorabile aferente stocurilor intrate	
• Diferențe favorabile aferente stocurilor ieşite în perioadele (lunile) precedente	• Diferențe favorabile aferente stocurilor ieşite în perioadele (lunile) precedente	

Pentru a depăşi situația de mai sus, relațiile de calcul adoptate pentru determinarea coeficientului de repartizare nu pot fi decât de forma:

$$\text{Coefcientul de rpartizare} = \frac{\text{Soldul debitor sau creditor (dupa caz) al conturilor de diferente inainte de reartizare pe perioada (luna) de referinta}}{\text{Soldul debitor al contului de stocuri la sfarsitul perioadei (lunii) cand se face calculul de repartizare fara iesirile pe perioada (luna) de referinta}}$$

În continuare sunt valabile relațiile de calcul prezentate mai înainte la punctele „**b”** şi „**c”**.

Structural, coeficienții de repartizare a diferențelor de preț pot fi calculați la nivelul conturilor sintetice de gradul I şi II prevăzute în **Planul general de conturi**, pe grupe sau categorii de stocuri.

Folosirea prețurilor prestabilite, identificate prin costurile standard sau costurile normate la cumpărare sau obținere din producție proprie reprezintă o problemă mult mai complexă decât aşa cum este tratată prin normele contabile din România. Soluția adoptată pentru rezolvarea ei, în țara noastră, se identifică, cu unele rezerve, cu metoda costului mediu ponderat.

Ideea care se degajă din *IAS 2 „Stocuri”* cu privire la costul standard este aceea că acest preț este adoptat ca mărime de evaluare şi decontare la intrare-ieşire a stocurilor în contabilitatea financiară. Aşa cum rezultă din standard „*Tehnici, cum sunt metoda de evaluare a produselor la costul standard sau metoda de evaluare a mărfurilor la prețul cu amănuntul, pot fi utilizate pentru rațiuni practice cu condiția ca ele să conducă la rezultate care sunt apropiate rezultatelor ce s-ar fi obținut utilizând una din metodele prevăzute mai înainte”*. În consecință, orice diferență între costul istoric şi costul standard nu formează obiectul includerii în costul bunului, ci în cel al costului perioadei. Deci, diferențele de preț constatate la intrare trebuie înregistrate direct la conturile de cheltuieli din **clasa 6 *Conturi de cheltuieli***.

♦ Contabilitatea operațiilor privind stocurile cumpărate – metoda inventarului permanent

Operații privind cumpărările de stocuri

În cursul exercițiului, toate operațiile privind cumpărările de materiale şi mărfuri de la furnizori se înregistrează la costul de achiziție în debitul conturilor de stocuri în corespondență cu creditul conturilor de furnizori, dacă aprovizionarea se face pe credit comercial, şi prin conturile de trezorerie dacă se utilizează instrumente de plată imediată.

Exemplu: Întreprinderea „TITAN" S.A. cumpără pe credit comercial materii prime în valoare de 100.000 lei, iar cheltuielile cu transportul înscrise în factură de 10.000 lei, TVA 19%.

110.000 lei **301** = **401** 130.900 lei
20.900 lei **4426**

Documentul justificativ care a stat la baza înregistrării de mai sus este *factura*. În cazul în care stocurile consemnate în factură fac parte din gestiuni distincte, se constată diferența la recepție, sau stocurile primite nu sunt însoțite de documente de facturare, se întocmește *Nota de recepție şi constatare de diferențe*.

Cumpărările de stocuri implică anumite cheltuieli accesorii: cheltuieli de transport, asigurarea transportului, onorarii intermediarului ce a facilitat achiziția etc. în principial aceste cheltuieli trebuie adăugate la prețul de achiziție şi contabilizate în debitul conturilor de stocuri, în cazul metodei inventarului permanent şi în debitul conturilor **601 „Cheltuieli cu materii prime"**, **607 „Cheltuieli privind mărfurile"** etc., în cazul metodei inventarului intermitent. Şi totuşi, practicile contabile nuanțează rezolvarea, în sensul că în toate cazurile în care aceste cheltuieli nu sunt delimitate fără ambiguitate privind anumite cumpărări particulare, ele pot fi înregistrate utilizând conturile **613 „Cheltuieli cu primele de asigurare"; 622 „Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile"; 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal"** etc.

O problemă specifică intrării stocurilor cumpărate este cea a contabilizării cheltuielilor cu transportul efectuat cu mijloace proprii. **(Noul Sistem Contabil)** a adoptat soluția înregistrării cheltuielilor direct prin conturile din clasa **a 6-a „Conturi de cheltuieli"** în funcție de natura lor. *De exemplu:* dacă transportul s-a realizat cu autocamionul propriu, salariul şoferului se înregistrează în debitul contului **641 „Cheltuieli cu salariile personalului"**, amortizarea autocamionului se reflectă în debitul contului **681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere"** etc.

Soluția de mai sus nu-şi propune să divulge utilizarea de către agenții economici a unor servicii în unitățile acestora. Motivația prezentată în acest sens este aceea că aceste servicii se încorporează direct în bunurile supuse taxei pe valoarea adăugată.

În situația în care s-ar delimita şi serviciile proprii privind transportul stocurilor cumpărate, pentru costul de producție înregistrarea ar fi de tipul **3XX = 711**. Cheltuielile, în funcție de natura lor, se înregistrează în clasa **6 „Conturi de cheltuieli"**.

În spiritul demersului de mai sus se înscrie şi soluția normalizată privind înregistrarea la contul **635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"** a taxei pe valoarea adăugată, facturată de furnizori, aferentă bunurilor pierdute pe timpul transportului. O asemenea cheltuială este generată de o taxă nedeductibilă şi, în consecință, devine un element component al costului de achiziție al stocurilor.

Operații privind ieşirea stocurilor

Consumul de materii prime şi materiale se înregistrează pe baza *bonurilor de consum* sau a *fişei limită de consum*, formula contabilă fiind:

60X = 3XX

Similar, se înregistrează şi ieşirile pe calea vânzărilor.

Reținând exemplul anterior privind intrările de stocuri, se presupune că s-au consumat în producție proprie materii prime în valoare de 800.000 lei.

800.000 lei **601** = **301** 800.000 lei

♦ Contabilitatea operațiilor privind stocurile cumpărate – metoda inventarului intermitent

În cadrul metodei inventarului intermitent, la deschiderea exercițiului se preiau la cheltuielile perioadei stocurile intrate reflectate în conturile din clasa **3 „Conturi de stocuri şi producție în curs de execuție"**. Pe baza *listelor de inventariere,* înregistrarea este de tipul:

60X = **3XX**

Cumpărările de stocuri efectuate în cursul perioadei se înregistrează prin relația:

60X = **401**
4426

La sfârşitul perioadei, pe baza *listelor de inventariere* întocmite, stocurile finale sunt reflectate prin formula contabilă:

3XX = **60X**

Exemplu: Stocurile inițiale de materii prime sunt de 10.000 lei, cumpărările de stocuri, inclusiv cheltuielile de transport cuprinse în factură, 100.000 lei, TVA 19%, stocul final determinat prin inventariere 30.000 lei.

a) la deschiderea exercițiului, preluarea la cheltuieli a stocurilor inițiale:

10.000 lei **601** = **301** 10.000 lei

b) achiziții de materii prime în cursul exercițiului:

100.000 lei **601** = **401** 119.000 lei
19.000 lei **4426**

c) la închiderea exercițiului stocul final constatat în *listele de inventariere* este de 30.000 lei:

30.000 lei **301** = **601** 30.000 lei

Valoarea materiilor prime ieşite = Stoc inițial + Intrări – Stoc final

80.000 lei = 10.000 lei + 100.000 lei – 30.000 lei

♦ Contabilitatea operațiilor privind stocurile fabricate

Dacă se foloseşte metoda inventarului permanent, în cursul exercițiului pe baza *bonurilor de predare, transfer, restituire,* produsele recepționate se înregistrează la costul de producție prin relația: **34X** = **711**

Înregistrarea de mai sus este valabilă şi în cazul folosirii metodei inventarului intermitent, cu deosebirea că ea se efectuează numai la finele perioadei şi numai pentru stocurile finale de produse sau producție în curs de execuție.

Ieşirea de produse prin vânzare, metoda inventarului permanent, generează înregistrarea: **711** = **34X**

Reluarea producției în curs de execuție la începutul perioadei următoare implică înregistrarea: **711** = **33X**

În situația în care se utilizează metoda inventarului intermitent, ciclul complet de înregistrări se prezintă astfel:

a) decontarea asupra veniturilor a stocurilor inițiale de produse şi producție în curs de execuție: **711 = 33X**
34X

b) preluarea la conturile de stocuri a produselor şi producției în curs de execuție consemnate la sfârşitul perioadei în *listele de inventariere*:

33X = **711**
34X

♦ **Contabilitatea stocurilor de mărfuri la preț cu amănuntul**

În cazul metodei inventarului permanent poate fi delimitată, ca un caz particular, şi varianta de evidență la preț de vânzare a stocurilor de mărfuri. În acest caz, intrările şi ieşirile de mărfuri sunt evaluate la **preț de vânzare** format din prețul de achiziție plus adaosul. Contul utilizat pentru evidența adaosului este **378 „Diferențe de preț la mărfuri".**

Cheltuielile de transport-aprovizionare sunt evidențiate într-un analitic distinct al contului de mărfuri. În mod corespunzător pentru contul **371 „Mărfuri"** se creează analiticele **371.1 „Stocul de mărfuri"**, **371.8 „Cheltuieli de transport-aprovizionare"**.

a. Cumpărări de mărfuri în cazul în care cheltuielile de transport-aprovizionare sunt înscrise în factură, **prețul cu amănuntul (vânzare)** = **costul de achiziție (inclusiv cheltuielile de transport-aprovizionare) + adaosul (marja) comercial calculat:**

371 = **401 (***costul de cumpărare + TVA – deductibilă)*
(prețul de vânzare)
4426 **378** (*adaosul comercial calculat)*
(TVA de dedus)

Dacă cheltuielile de transport-aprovizionare figurează în documente distincte, **prețul cu amănuntul (vânzare)** = **prețul de achiziție (cumpărare) + adaosul comercial calculat, iar** înregistrarea devine:

371.1 = **401 (***prețul de cumpărare + TVA – deductibilă)*
(prețul de vânzare)
4426 **378 (***adaosul comercial calculat)*

şi pentru cheltuielile de transport-aprovizionare:

371.8 = **401** sau **5XX** în funcție de
4426 modalitatea de efectuare a transportului

Structurile de înregistrări din acest ultim caz pot fi reținute şi pentru exemplele prezentate anterior, în felul acesta, se asigură o divulgare integrală a informației privind cheltuielile de transport-aprovizionare, indiferent de modalitatea de efectuare.

b. Vânzarea mărfurilor:

4111 = **707** *(prețul de vânzare)*
(*prețul de vânzare + TVA)*
4427 (*TVA aferentă prețului de vânzare)*

şi pentru ieşirea din gestiune:

607 = **371 (***prețul cu amănuntul)*
(costul calculat pe baza relației:
preț de vânzare – adaos comercial)
378
(adaos comercial aferent)

Pentru determinarea adaosului comercial, aferent mărfurilor ieşite, se folosesc două metode: *metoda procentului mediu de adaos comercial şi metoda analitică.*

Metoda procentului mediu de adaos se caracterizează prin folosirea următoarelor relații de calcul:

a) determinarea procentului mediu de adaos comercial:

$$K308 = \frac{\begin{matrix}\text{Sold ct. 378 la inceputul anului} \\ + \text{Rulaj creditor ct. 378 cumulate de la inceputul anului pana la finele lunii de referinta}\end{matrix}}{\begin{matrix}\text{Sold ct. 371 la inceputul anului (exclusiv TVA neexigibila)} \\ + \text{Rulaj debitor ct. 371 cumulate de la inceputul anului pana la finele lunii de referinta (exclusiv TVA neexigibila)}\end{matrix}}$$

b) determinarea adaosului comercial aferent stocului (ACS):

$$ACS = k\ 378 \times \text{Valoarea stocului de marfuri la finele lunii de referinta (exclusiv TVA nexigibila)}$$

c) determinarea adaosului comercial aferent mărfurilor ieşite (ACE):

$$ACE = \text{Soldul creditor al contului 378 inainte de repartizarea adaosului comercial pe luna de referinta} - ACS$$

Primul termen al relației mai este definit şi prin „***Totalul sumelor creditoare existente la sfârşitul lunii în contul 378***" format din soldul inițial la începutul lunii plus rulajul creditor din luna de referință.

Metoda calculului analitic constă în determinarea prin însumare a adaosului comercial aferent mărfurilor în stoc la 31.XII.N.

Dacă adaosul este diferențiat pe sortimente şi grupe de mărfuri, se procedează la transformarea procentului de adaos în procent de rabat (marjă diminuată) pe baza relației:

$$\text{Procentul de rabat comercial} = \frac{100 \times \%\ Adaos}{100 + \%\ Adaos}$$

$$\text{Adaosul aferent marfurilor in stoc} = \text{Stocurile de marfuri la pret cu amanuntul} \times \text{Procentul de rabat comercial}$$

În continuare se determină adaosul comercial aferent mărfurilor ieşite potrivit relației c) prezentate anterior.

Pentru cheltuielile de transport-aprovizionare aferente mărfurilor ieşite se face înregistrarea: **607** = **371.8**

Determinarea cotei de repartizare se efectuează în baza următoarelor relații de calcul:

a) determinarea coeficientului de repartizare ($K_{371.8}$):

$$K371.8 = \frac{\begin{matrix}\text{Soldul contului 378.8 la inceputul anului} \\ + \text{Rulajul debitor la ct. 371.8 cumulat de la inceputul anului}\end{matrix}}{\begin{matrix}\text{Soldul contului 371.1 la inceputul anului} \\ + \text{Rulajul debitor al contului 371.1 cumulat de la inceputul anului}\end{matrix}}$$

b) stabilirea cotei aferente stocului de mărfuri la finele lunii de referință:

$$\text{Cota de repartizare aferenta stocului la finele lunii de referinta} = K371.8 \times \text{Valoarea stocului de marfuri la finele lunii de referinta (mai putin TVA neexigibila)}$$

c) stabilirea cotei aferente mărfurilor ieşite pe luna de referință:

$$\text{Cota de repartizare aferenta stocurilor iesite pe luna de referinta} = \frac{\begin{matrix}\text{Soldul debitor al contului 371.8 inainte de repartizarea cheltuielilor pe luna de referinta} \\ - \text{Cheltuielile de transport aprovizionare aferente stocului de marfuri la finele lunii de referinta}\end{matrix}}{}$$

Pentru a spori relevanța calculelor se poate adopta metodologia privind determinarea diferențelor prezentată anterior.

Un caz particular este şi cel al evidenței stocurilor de mărfuri la preț de vânzare la unitățile cu amănuntul.

Exemplu: Fie o factură de 100.000 lei cost de achiziție, adaosul 25%.
a) înregistrarea recepției mărfurilor:

125.000 lei	**371**	=	**401**	119.000 lei
19.000 lei	**4426**		**378**	25.000 lei

b) TVA neexigibilă aferentă stocului de mărfuri, 125.000 lei × 19% :

23.750 lei	**371**	=	**4428**	23.750 lei

În magazin se afișează prețul cu amănuntul 125.000 lei + 23.750 lei = 148.750 lei.
c) vânzarea mărfurilor:
• pentru prețul de vânzare:

148.750 lei	**531**	=	**707**	125.000 lei
			4427	23.750 lei

• pentru costul de achiziție:

100.000 lei	**607**	=	**371**	125.000 lei
25.000 lei	**378**			

• pentru TVA – neexigibilă privind stocul vândut:

23.750 lei	**4428**	=	**371**	23.750 lei

♦ Contabilitatea deprecierii stocurilor şi a producției în curs de execuție

Ajustările pentru deprecierea valorii stocurilor se calculează la închiderea exercițiului financiar cu ocazia inventarului general al patrimoniului. La acest moment, potrivit *IAS 2 „Stocuri”*, stocurile trebuie evaluate la valoarea cea mai mică dintre cost (valoarea contabilă) și valoarea realizabilă netă (valoarea de inventar). De unde rezultă că, potrivit principiului prudenței, atunci când costul stocurilor este mai mare decât valoarea realizabilă netă, el trebuie diminuat până la nivelul valorii realizabile nete prin sistemul ajustărilor pentru depreciere.

În principiu, deprecierea stocurilor este recunoscută ca o cheltuială potrivit principiului conectării costurilor la venituri. Astfel, atunci când stocurile sunt vândute, valoarea oricărei diminuări a stocurilor până la valoarea realizabilă netă şi toate pierderile de stocuri trebuie recunoscute în perioada în care are loc pierderea sau diminuarea, tipul de înregistrare fiind: **6XX = 3XX**

Orice stornare ulterioară a diminuării valorii stocurilor ca urmare a creşterii valorii realizabile net, trebuie recunoscută ca o reducere a cheltuielii cu stocurile în perioada în care stornarea a avut loc, tipul de înregistrare fiind:

3XX = 6XX

In țara noastră[2] deprecierile privind stocurile sunt tratate în plan contabil pe calea ajustărilor pentru deprecierea activelor.

Ajustările pentru deprecierea valorii stocurilor se calculează la închiderea exercițiului financiar cu ocazia inventarului general. În acest scop se foloseşte relația de principiu:

Ajustări pentru deprecierea stocurilor	=	*Valoarea contabilă*	–	*Valoarea de inventar a stocurilor*

[2] Ministerul Finanțelor Publice, *Ordinul Ministrului Finanțelor Publice*, nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conform cu directivele europene, în „Monitorul Oficial”, nr. 1080 şi 1080 bis, 30 noiembrie 2005, cu modificările şi completările ulterioare.

Pentru înregistrarea deprecierilor privind stocurile se folosesc două metode: generală sau reluării ajustărilor şi cea a anulării globale a ajustărilor (pentru exemplificare, a se vedea bibliografia recomandată).

Subiecte pentru pregătirea în vederea evaluării finale:

1. Ce reprezintă stocurile şi producția în curs de execuție şi care sunt criteriile de clasificare a stocurilor în contabilitatea financiară ?
2. Conform IAS 2 cum sunt evaluate stocurile în bilanț ?
3. Care este conform IAS 2 formula de calcul a costului de achiziție? Dar a celui de producție?
4. Care sunt conform IAS 2 tehnicile de măsurare a stocurilor ?
5. Cum sunt evaluate stocurile la ieşire conform tratamentului contabil de bază ? Dar a celui alternativ?
6. Ce reprezintă valoarea recuperabilă netă?
7. Care sunt metodele de evaluare a stocurilor la ieşire?
8. Care sunt trăsăturile metodei inventarului permanent? Dar a celui intermitent ?
9. Cum se calculează prețul cu amănuntul ?
10. Care sunt metodele pentru determinarea adaosului comercial aferent mărfurilor ieşite?

Capitolul 5

CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU TERȚII[3]

✔ **Obiective principale:**

Delimitări şi structuri privind decontările cu terții
Contabilitatea operațiilor privind decontările cu furnizorii
Contabilitatea operațiilor privind decontările cu clienții
Contabilitatea remunerării personalului
Contabilitatea operațiilor privind decontarea TVA
Contabilitatea deprecierii creanțelor

✔ **Concepte-cheie:**

Datorii comerciale; clienți; clienți incerți sau în litigiu; salariul brut de bază; salariul net de plată; contribuția la asigurările sociale; contribuția personalului pentru asigurările sociale; contribuția la fondul de şomaj; prorata TVA; TVA de dedus; debitori diverşi; creditori diverşi.

[3] Capitol preluat şi adaptat din Mihai Ristea (coordonator), *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Universitară, Bucureşti, 2005.

♦ Delimitări şi structuri privind decontările cu terţii

Prin categoria de **decontări cu terţii** sunt delimitate toate datoriile şi creanţele faţă de terţe persoane, cu termen de decontare pe termen scurt. De asemenea, sunt incluse şi decontările între exerciţiile financiare determinate de valorile de regularizare de la un exerciţiu la altul.

Nu sunt incluse în categoria decontărilor cu terţii datoriile şi creanţele financiare determinate de creditele pe termen scurt primite, respectiv acordate de întreprindere.

Din punct de vedere teoretic, **datoriile pe termen scurt exprimă fondurile furnizate de terţi** pentru care unitatea trebuie să acorde o prestaţie sau un echivalent valoric. Este vorba de datoriile create în cadrul relaţiilor de decontare ale unităţii cu alte persoane fizice şi juridice.

Persoanele fizice şi juridice faţă de care unitatea are obligaţii băneşti sunt denumite generic **creditori.**

Definit prin această prismă, *creditorul* reprezintă persoana care, în cadrul unui raport patrimonial, a avansat o valoare economică şi urmează să primească un echivalent valoric sau o contraprestaţie.

Datoriile, ca surse străine de finanţare, sunt prezente şi funcţionează din momentul naşterii angajamentelor faţă de terţi şi până în momentul plăţii lor. Mai mult, toate datoriile ale căror termene de decontare depăşesc un an sunt purtătoare de dobândă.

Creanţele pe termen scurt sau **activele în curs de decontare** reprezintă valorile economice avansate temporar de titularul de patrimoniu altor persoane fizice sau juridice şi pentru care urmează să primească un echivalent valoric. Acest echivalent poate reprezenta o sumă de bani, o lucrare sau serviciu. *De exemplu,* pentru mărfurile vândute clienţilor, echivalentul valoric constă dintr-o sumă de bani egală cu valoarea mărfii facturate, în schimb pentru un avans de bani acordat salariaţilor care se deplasează în interes de serviciu, echivalentul valoric primit constă în munca prestată care este evaluată prin însumarea cheltuielilor privind transportul, cazarea şi diurna delegatului.

Toate persoanele fizice sau juridice care au beneficiat de valoarea avansată, urmând să dea echivalentul corespunzător, sunt denumite generic prin noţiunea de **debitori.** Deci, *debitorul* reprezintă persoana care în cadrul unui raport patrimonial a primit o valoare şi urmează să dea un echivalent valoric sau o contraprestaţie.

Evidenţa relaţiilor de decontare cu terţii se înfăptuieşte cu ajutorul conturilor ce formează conţinutul clasei **4** din **Planul de conturi general,** denumită ***Conturi de terţi*.**

♦ Contabilitatea operaţiilor privind decontările cu furnizorii

Datoriile comerciale create în cadrul relaţiilor de decontare cu furnizorii pentru aprovizionările de bunuri materiale, lucrări şi servicii se delimitează patrimonial sub forma furnizorilor, efectelor de plătit şi avansurilor acordate furnizorilor.

În raport de obiectul şi sensul operaţiilor de decontare se efectuează următoarele tipuri de înregistrări:

a) aprovizionarea cu stocuri de la furnizori pe baza *facturii* şi *notei de recepţie şi constatare de diferenţe:*

• metoda *inventarului permanent*:

3XX	=	**401**
4426		

• metoda *inventarului intermitent*:

60X	=	**401**
4426		

În ambele cazuri, înregistrarea se face la *preţul de cumpărare plus cheltuielile de transport-aprovizionare (pentru stocuri), alte cheltuieli accesorii şi TVA plătită*.

b) lucrările şi serviciile primite de la furnizori, pe baza *facturii* se înregistrează:

60X şi 61X	=	**401**
4426		

Înregistrările se fac la *prețul de facturare (conturile de cheltuieli) şi TVA plătită*.

c) în cazul în care pentru lucrările şi serviciile recepționate până la închiderea exercițiului nu s-au primit facturile la valoarea estimată, se face înregistrarea:

60X şi 61X = **408**
4428

La deschiderea exercițiului următor, înregistrarea se stornează în negru, urmând a se efectua înregistrarea la valoarea înscrisă în factură.

Se poate folosi şi varianta de mai jos:

408 = **401 (***pentru valoarea facturii inclusiv*
(*pentru valoarea facturii* *TVA – deductibilă)*
estimată inclusiv TVA neexigibilă)
60X şi 61X **4428**
(*diferența la cost de achiziție între valoarea*
facturii mai mare şi valoarea estimată)
4426
(*TVA – aferentă valorii facturii la cost de achiziție)*

Dacă valoarea facturii ar fi fost mai mică decât valoarea estimată, diferența la cost de achiziție s-ar fi înregistrat pe creditul conturilor **60X** şi **61X.**

d) achitarea furnizorilor prin conturile de la bancă, pe bază de *cecuri bancare*:

401 = **512**

e) decontarea datoriilor față de furnizori pe bază de *efecte comerciale*:

401 = **403**

f) în situația în care decontarea este mijlocită de avansurile acordate furnizorilor se fac înregistrările:

409 = **512**

iar la decontare se face înregistrarea:

401 = **409**

g) rabaturile, remizele şi risturnele obținute pentru care s-au întocmit facturi distincte: **401** = **3XX**
60X şi 61X

h) sconturile obținute de la furnizori pentru decontarea datoriilor înainte de termen,

401 = **767**

♦ Contabilitatea operațiilor privind decontările cu clienții

Toți debitorii unității sub forma creanțelor comerciale legate de vânzarea de bunuri, lucrări sau servicii proprii ciclului de exploatare al întreprinderii sunt delimitați prin structura de „**Clienți şi valori asimilate”**. În cadrul acestora, **clienții** reprezintă creanțele față de terți, determinate de vânzarea pe credit a bunurilor mate-riale, lucrărilor şi serviciilor care fac obiectul activității întreprinderii. În cadrul acestei forme de vânzare, decontarea dintre întreprindere şi client intervine ulterior.

În contabilitate sunt delimitate şi evidențiate, **ca o structură distinctă,** toate creanțele sub forma **clienților incerți** şi **în litigii**. Clienții devin **incerți** în cazul în care creanțele nu s-au încasat la termenul fixat şi există condiții care determină lipsa de încredere în solvabilitatea acestor parteneri comerciali (se află în situația de lichidare, succesiune etc.). Clienții sunt **litigioşi** în situația în care s-a deschis o acțiune juridică pentru decontarea creanțelor. De asemenea, se mai utilizează şi noțiunea de **creanțe dubioase** în cazul clienților incerți care pot deveni irecuperabili.

Din categoria creanțelor asupra clienților fac parte şi cele determinate de produsele, lucrările şi serviciile vândute, dar nefacturate.

Tipurile de înregistrări mai semnificative privind decontările cu clienții sunt următoarele:

a) vânzarea cu decontare imediată a produselor finite, semifabricatelor, pro-duselor reziduale şi mărfurilor, precum şi facturarea lucrărilor executate şi serviciilor prestate, la preţurile de vânzare, plus TVA – colectată:

4111 = **70X**
4427

b) acceptarea la plată a efectelor comerciale de încasat:

413 = **4111**

c) remiterea către bancă, spre încasare a efectelor comerciale:

5113 = **413**

d) încasarea prin intermediul băncii a efectelor comerciale remise:

627 = **5113 (***cu valoarea efectului comercial)*
(*pentru comisionul datorat băncii)*
512
(*pentru valoarea netă încasată)*

e) decontarea avansurilor primite de la clienţi:

• avansurile primite de la clienţi:

512 = **419**
4427

• încasarea clientului cu reţinerea avansului:

419 = **4111**
4427 **(***TVA aferentă avansului*)
512 **(***valoarea netă încasată*)

f) înregistrarea clienţilor incerţi sau în litigiu:

4118 = **4111**

şi concomitent înregistrarea ajustării pentru deprecierea creanţelor clienţi:

6814 **=** **491**

g) scoaterea din patrimoniu a clienţilor insolvabili:

654 = **4118**
4427

şi concomitent anularea ajustării rămasă fără obiect prin reluarea acesteia la venituri din ajustări: **491** **=** **7814**

h) reactivarea clienţilor scoşi din evidenţă:

4111 = **754**
4427

♦ Contabilitatea remunerării personalului

Contabilitatea operaţilor privind decontările cu personalul

Decontările cu personalul au ca obiect calculul, înregistrarea la cheltuieli şi decontarea salariilor cuvenite angajaţilor. Structural, salariile sunt formate din salariul de bază cuvenit angajaţilor, sporurile şi adaosurile pentru condiţii deosebite de muncă şi pentru rezultatele obţinute (*sporurile pentru condiţii deosebite de muncă, sporurile pentru orele prestate pe timpul nopţii, sporurile pentru orele suplimentare de muncă, sporurile pentru vechime neîntreruptă în muncă),* indemnizaţiile şi alte sporuri acordate pentru conducere, indexările de salariu şi compensarea creşterilor de preţuri; indemnizaţiile acordate pentru concediul de odihnă.

Sunt incluse în fondul de salarii şi indemnizaţiile plătite personalului ce lucrează pe bază de contracte de prestări de servicii sau convenţii civile (colaborări) în măsura în care sunt prevăzute a fi suportate din acesta. Sunt incluse în categoria decontărilor cu personalul şi ajutoarele materiale şi de protecţie socială sub formă de: ajutoare de boală pentru incapacitate temporară de muncă, cele pentru îngrijirea copilului, ajutoarele de deces şi alte ajutoare acordate de întreprindere care se suportă din contribuţia pentru asigurări sociale, precum şi sumele achitate, potrivit legii, pentru şomaj tehnic. De

asemenea, sunt contabilizate în sfera decontărilor cu personalul, premiile acordate din beneficii şi participările la profit.

Elementele de calcul şi decontare a venitului brut aşa cum sunt ierarhizate în statul de salarii se prezintă astfel:

• *Salariul brut de bază*
(+) *sporuri şi adaosuri*
(+) *indemnizaţiile de conducere şi alte sporuri acordate pentru conducere*
(+) *indexările de salarii şi compensarea creşterilor de preţuri*
(+) *salariul în natură*
(+) *alte drepturi de personal*
(=) ***TOTAL VENITURI BRUTE***

(a) **sporurile şi adaosurile** cuprind:

• **sporurile permanente:** vechime; fidelitate; conducere; noapte; condiţii deosebite (de exemplu: toxicitate); limbă străină; stres; ore suplimentare lucrate sistematic;

• **sporurile temporare:** ore suplimentare; ore prestate în zilele prevăzute libere prin lege; ore efectuate peste program; ore de traducere;

• **adaosurile** se referă la: prime de vacanţă; pentru sărbători şi aniversări ale persoanei sau ale unităţii; diverse stimulente;

(b) **alte drepturi de personal** cuprind: indemnizaţia de concediu; prima de Paşte/Crăciun; plata zilelor libere pentru evenimente deosebite; indemnizaţia pentru concediul de boală; ajutoare materiale în bani.

Cheltuielile cu personalul şi decontarea drepturilor cuvenite angajaţilor determină următoarele înregistrări contabile:

1. Plata avansurilor şi a conturilor către salariaţi: în numerar sau prin banca (card):

425 = **5311** sau **5121**

2. Cheltuieli cu salariile şi alte drepturi cuvenite personalului, înregistrate pe baza *statului de salarii*:

641 = **421**

Remarcă: Se poate ivi situaţia în care trebuie înregistrate la cheltuieli salariile şi alte drepturi de personal cuvenite exerciţiului expirat, dar calculate şi decontate în exerciţiul următor. În acest caz, pentru statele neîntocmite, locul contului **421 „Personal – salarii datorate”** este luat de contul **4281 „Alte datorii în legătură cu personalul”**.

În exerciţiul următor, operaţia de mai sus este stornată în negru, efectuându-se înregistrarea reală conform statelor de salarii întocmite.

Creanţele privind sumele datorate de către personal, reprezentând chirii şi consumuri care se fac venit la întreprindere, precum şi eventualele sume datorate privind debite, remuneraţii, sporuri sau adaosuri necuvenite, ajutoare de boală necuvenite se înregistrează în **debitul** contului **4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul”** şi în **creditul** conturilor, după caz, **758 „Alte venituri din exploatare”, 706 „Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii”** şi **708 „Venituri din activităţi diverse”**, **4427 „TVA – colectată”**, **438 „Alte datorii şi creanţe sociale”.**

3. Reţinerile din salarii reprezentând avansuri, popriri, contribuţia personalului pentru asigurările sociale, ajutorul de şomaj şi impozitul pe salarii:

421 = **425**
427
4312
4314
4372
444

4. Achitarea salariilor nete datorate personalului:

421 = **5121** sau **5311**

5. Ajutoare materiale sociale cuvenite salariaţilor:

431 sau **437** = **423**

Reţinerile din ajutoare sociale, în favoarea terţilor şi impozitele corespunzătoare, se înregistrează în debitul contului **423 „Personal ajutoare materiale datorate”** şi în creditul conturilor **427 „Reţineri din salarii datorate terţilor”,** respectiv **444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor”**.

Achitarea sumelor nete generează înregistrarea:

423 = **5121** sau **5311**

6. Decontarea drepturilor de participare a salariaţilor la profit şi alte stimulente din profit, determină înregistrarea:

a) drepturile cuvenite:

117 sau **129** sau **641** = **424**

b) impozitul reţinut:

424 = **444**

c) plata drepturilor nete:

424 = **5121** sau **5311**

7. Înregistrarea drepturilor de personal neridicate:

421 = **426**
423
424

La achitarea drepturilor de personal neridicate se foloseşte formula contabilă:

426 = **5121** sau **5311**

Dacă drepturile de personal neridicate s-au prescris, se înregistrează ca venituri excepţionale din operaţii de gestiune.

Un caz particular privind decontările cu personalul îl reprezintă acordarea către salariaţii societăţii comerciale a unor cantităţi de produse obţinute din producţie proprie. Valoarea acestor produse se impozitează, fiind venit pentru întreprindere în perioada respectivă. Tipurile de înregistrări care intervin sunt:

a) cheltuielile cu remuneraţia cuvenită pentru timpul sau munca prestată, după caz:

641 = **421**

b) decontarea salariilor cuvenite:

421 = **701** sau **758** *(cu valoarea la preţ de vânzare a produselor acordate în echivalenţă la salariul net)*
531 *(cu sumele nete achitate, pentru diferenţa neacoperită prin valoarea produselor acordate)*
444 *(cu impozitul pe salarii reţinut)*
4312 (*contribuţiile salariaţilor*
4314 *la asigurările sociale*
4372 *şi şomaj)*

c) TVA aferentă produselor acordate în natură şi accizele aferente dacă este cazul:

635 = **4427**
446

d) descărcarea gestiunii cu valoarea produselor acordate în natură, la cost de producţie: **711** = **345**

În sfera cazurilor particulare se înscrie şi contabilizarea echipamentului de lucru şi a uniformelor distribuite salariaţilor, pentru care întreprinderea suportă 50% din valoare:

a) valoarea echipamentului de lucru şi a uniformelor achiziţionate, inclusiv TVA aferentă: **303** = **401**
4426

b) valoarea echipamentului de lucru şi a uniformelor distribuite salariaţilor:

603 = **303**
(*cota de 50% suportată de întreprindere)*
4282
(*cota de 50% suportată de salariaţi)*

c) TVA aferentă valorii echipamentului de lucru şi a uniformelor suportate de salariaţi: **4282** = **4427**

O problemă specifică decontărilor privind salariile cuvenite personalului angajat este cea a **impozitării veniturilor realizate**. În acest sens, impozitul pe veniturile din salarii şi alte drepturi asimilate este calculat pe fiecare lună, fiind decontat la bugetul de stat în ziua în care se eliberează drepturile salariale ale lunii precedente, dar nu mai târziu de 15 ale lunii următoare celei pentru care se cuvin aceste drepturi. Începând cu 1 ianuarie 2005, cota de impozitare a veniturilor din salarii este 16% şi se aplică la *venit bază de calcul*, după deducerea din total brut a tuturor contribuţiilor salariatului şi a deducerii personale.

Contabilitatea operaţiilor privind decontările cu asigurările şi protecţia socială[4]

În sfera acestor operaţii se includ contribuţiile întreprinderii şi a personalului la asigurările sociale şi la fondul de şomaj.

1. **Contribuţia unităţii pentru asigurările sociale (CAS)** generează datorii şi creanţe pentru unităţile care utilizează forţa de muncă pe baza contractului individual de muncă şi a celui colectiv, precum şi persoanele fizice şi juridice care au angajat forţa de muncă cu convenţie de prestări de servicii şi care nu au carte de muncă. Contribuţia pentru asigurări sociale se determină astfel:

CAS = salariul brut efectiv realizat × cota de impunere

Cota de impozitare este diferenţiată astfel: 39% pentru condiţii speciale de muncă; 34% pentru condiţii deosebite de muncă şi 29% pentru condiţii normale de muncă.

Plata contribuţiei unităţii la asigurările sociale se realizează până la data de 15 a lunii următoare.

Asiguraţii sistemului public au dreptul, în afară de pensii la: indemnizaţia pentru incapacitatea temporară de muncă; prestaţii pentru prevenirea îmbolnăvirilor şi recuperarea capacităţii de muncă; indemnizaţie pentru maternitate; indemnizaţie pentru creşterea copilului sau îngrijirea copilului bolnav; ajutor de deces.

2. **Contribuţia personalului pentru asigurările sociale,** reprezintă o cotă de 9,5%. Ea este suportată de către personalul cu statut de salariat şi achitată de către unitate, bugetului asigurărilor sociale.

Contribuţia personalului pentru asigurările sociale nu se reţine:

– persoanelor care prestează servicii sau execută lucrări pe bază de contracte civile şi efectuează alte categorii de lucruri care nu au la bază contracte de muncă reglementate, ca atare, prin legislaţia muncii;

– de la salariaţii, pe perioade nelucrate şi consemnate ca atare în carnetul de muncă, pe perioade care, prin urmare, nu constituie vechime în muncă utilă la pensie.

3. **Contribuţiile la asigurările sociale de sănătate, respectiv concediile şi indemnizaţiile de asigurări sociale de sănătate**

Fondul naţional unic al asigurărilor sociale de sănătate este constituit din contribuţia pentru asigurările sociale de sănătate datorate şi vărsate de angajatori şi din contribuţia pentru asigurările sociale de sănătate datorate şi suportate de asiguraţi.

[4] La acest paragraf se va face apel la cotele de contribuţie de asigurări sociale stabilite de Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2009 şi Legea bugetului de stat pe anul 2009. La data actualizării acestor note de curs (ianuarie 2009) legile amintite nu erau publicate în Monitorul Oficial al României.

Contribuția angajatorului la Fondul național unic al asigurărilor sociale de sănătate reprezintă o cotă de 5,5%, pe care angajatorul o calculează asupra venitului brut efectiv realizat de către angajații cu carte de muncă şi asupra veniturilor impozabile ale colaboratorilor cu convenție civilă.

Contribuția angajaților la Fondul național unic al asigurărilor sociale de sănătate reprezintă o cotă de 6,5%, aplicată asupra venitului brut efectiv realizat de angajații cu carte de muncă şi de către colaboratori, pe baza convenției civile, venitului general impozabil, veniturilor individuale ale pensionarilor, veniturilor impozabile ale liber profesioniştilor, ajutorului de şomaj, ajutorului de integrare profesională, alocației de sprijin.

Contribuția angajatorului pentru concediile şi indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate este de 0,85% asupra venitului brut efectiv realizat de către angajații.

Decontarea contribuției întreprinderii la asigurările sociale şi a contribuției personalului se face odată cu lichidarea drepturilor de salarii pentru luna expirată, dar nu mai târziu de 25 a lunii următoare.

4. **Contribuția la fondul de şomaj** se datorează de întreprinderile române şi străine cu sediul în România care angajează pe bază de contract de muncă, personal român.

Suma datorată de unitatea economică se calculează prin aplicarea *cotei de 1%* asupra venitului brut efectiv realizat de personal, respectiv asupra fondului de salarii realizat lunar, în valoare brută.

Contribuția salariaților la fondul de şomaj se determină prin aplicarea *procentului de 0,5%* asupra *venitului brut efectiv* realizat de personal.

Pentru ambele contribuții, decontarea la bugetul fondului de şomaj se efectuează lunar, de regulă odată cu plata drepturilor de personal, dar nu mai târziu de 25 a lunii următoare.

Mai sunt şi alte contribuții, impozite şi comisioane legate de contabilitatea şi fiscalitatea remunerării personalului după cum urmează.

Fiscalitatea remunerării personalului pe anul 2008 :

- Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2008

ART. 16[5]

(1) în baza art. 18 alin. (2) şi (3) din Legea nr. 19/2000, cu modificările şi completările ulterioare, pentru anul 2008 cotele de contribuție de asigurări sociale se stabilesc după cum urmează :

A. în perioada 01 ianuarie – 30 noiembrie 2008:

a) pentru condiții normale de muncă 29% ;

b) pentru condiții deosebite de munca de muncă 34% ;

c) pentru condiții speciale de munca de muncă 39% ;

B. începând cu 01 decembrie 2008:

a) pentru condiții normale de muncă 27,5% ;

b) pentru condiții deosebite de munca de muncă 32,5% ;

[5] Extras din Legea bugetului asigurarilor sociale de stat pe anul 2008. Legea nr. 387/2007, Monitorul Oficial nr. 901 din 31 decembrie 2007. La data actualizării acestor note de curs legea amintită pe anul 2009 nu era publicată în Monitorul Oficial al României.

c) pentru condiţii speciale de munca de muncă 37,5% ;

(2) Cota contribuţiei individuale de asigurări sociale, datorată potrivit art. 21 alin. (2) din Legea nr. 19/2000, cu modificările şi completările ulterioare, este de 9,5%, indiferent de condiţile de munca.

(3) în cota de contribuţie individuală de asigurări sociale prevazută la alin. (2) este inclusă şi cota de 2% aferentă fondurilor de pensii administrate privat, prevazută de Legea nr. 411/2004 privind fondurile de pensii administrate privat, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

(4) Cotele prevăzute la alin. (1) lit. B se aplică începând cu veniturile aferente lunii decembrie 2008.

ART. 17

(1) în baza art. 29 din Legea nr. 76/2002, cu modificările şi completările ulterioare, şi a art. 7 din Legea nr. 200/2006 privind constituirea şi utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanţelor salariale, cu modificările ulterioare, pentru anul 2008 se stabilesc următoarele cote ale contribuţiilor:

a) contribuţia datorată de angajatori la bugetul asigurărilor pentru şomaj conform art. 26 din Legea nr. 76/2002, cu modificările şi completările ulterioare, este de 1% în perioada ianuarie- noiembrie şi 0,5% începând cu luna decembrie;

b) contribuţia individuală datorată la bugetul asigurărilor pentru somaj conform art. 27 din Legea nr. 76/2002, cu modificările şi completările ulterioare, este de 0,5%;

c) contribuţia datorăta la bugetul asigurărilor pentru somaj conform art. 28 din Legea nr. 76/2002, cu modificările şi completările ulterioare, de către persoanele asigurate în baza contractului de asigurare pentru somaj este de 1,5% în perioada ianuarie - noiembrie şi de 1% începând cu luna decembrie;

d) contribuţia datorată de angajator la Fondul de garantare pentru plata creanţelor salariale în conformitate cu art. 7 alin. (1) din Legea nr. 200/2006, cu modificările ulterioare, este de 0,25%.

(2) Cotele prevăzute la alin. (1) se aplica începând cu veniturile aferente lunii ianuarie 2008 şi, respectiv, cu cele aferente lunii decembrie 2008.

ART. 18

Cotele de contribuţii datorate de angajatori în functie de clasa de risc, potrivit Legii nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă şi boli profesionale, cu modificările şi completările ulterioare, se stabilesc de la 0,4% la 2%, aplicate asupra sumei veniturilor brute realizate lunar.

- Legea bugetului de stat pe anul 2008

Dispoziţii referitoare la bugetul Fondului national unic de asigurări sociale de sănătate

ART. 9[6]

[6] Extras din Legea bugetului de stat pe anul 2008. Legea nr. 388/2007, Monitorul Oficial nr. 901 din 31 decembrie 2007. La data actualizării acestor note de curs legea amintită pe anul 2009 nu era publicată în Monitorul Oficial al României.

(3) Pentru anul 2008 cotele de contribuții pentru asigurarile de sănătate, prevăzute de Legea nr. 95/2006, cu modificările si completările ulterioare, se stabilesc astfel: a) 5,5% începand cu 1 ianuarie 2008 şi 5,2% începand cu 1 decembrie 2008, pentru cota prevazuta la art. 258 din Legea nr. 95/2006, cu modificările şi completările ulterioare; b) 5,5% începand cu 1 iulie 2008 pentru cota prevazuta la art. 257 din Legea nr. 95/2006, cu modificările şi completările ulterioare.

(4) Cotele prevăzute la alin. (3) se aplică începând cu drepturile salariale aferente lunilor ianuarie, iulie, respectiv decembrie 2008.

- Impozitul pe veniturile din salarii

Conform Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, capitolul III, art.55 alin.(1) sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani şi/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfăşoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar reprezentând plați anticipate, care se calculează şi se reține la sursă de catre platitorii de venituri. Conform art. 57 din Legea nr. 571/2003, impozitul lunar se determina astfel:

a) la locul unde se afla funcția de bază, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul net din salarii, aferent unei luni, calculate prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor obligatorii aferente unei luni şi următoarele: deducerea personală acordată pentru luna respectivă; cotizația sindicală plătită în luna respectivă; contribuțiile la fondurile de pensii facultative, astfel încât la nivelul anului să nu se depăşească echivalentul în lei a 200 euro;
b) pentru veniturile obținute în celelalte cazuri, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul brut şi contribuțiile obligatorii pe fiecare loc de realizare a acestora.

Pentru determinarea deducerilor personale lunare potrivit prevederilor art.56 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, se utilizează calculatorul desfăşurător. Astfel, conform Ordinului ministrului finanțelor nr. 19/2005 privind aprobarea deducerilor personale lunare pentru contribuabilii care realizează venituri din salarii la funcția de baza începând cu luna ianuarie 2005, deducerile personale lunare sunt degresive, în funcție de venitul brut lunar din salarii şi de numărul de persoane aflate în întreținerea contribuabilului, utilizându-se un anumit algoritm de calcul.

Deducerea personală lunară – stabilită pentru un contribuabil
în funcție de numărul persoanelor aflate în întreținere

-lei-

Venit brut lunar din salarii (VBL)	fără persoane în întreținere	cu o persoana în întreținere	cu 2 persoane în întreținere	cu 3 persoane în întreținere	cu 4 sau mai multe persoane în întreținere
până la 1.000	250	350	450	550	650
1.001 la 3.000	250 x (1-(VBL-1.000)/2.000)	350 x (1-(VBL-1.000)/2.000)	450 x (1-(VBL-1.000)/2.000)	550 x (1-(VBL-1.000)/2.000)	650 x (1-(VBL-1.000)/2.000)
peste 3.000	0	0	0	0	0

Anexa la O.M.F. nr. 19/2005 cuprinde tabelul-calculator pentru determinarea deducerilor personale lunare începând cu luna ianuarie 2005.

Sumele reprezentând deducerile personale pentru venitul brut lunar din salarii cuprins între 1.001 lei si 3.000 lei sunt calculate prin rotunjire, în sensul că fracțiunile sub 10 lei se majorează la 10 lei.

Baza de calcul a venitului supus impozitului se calculează prin rotunjire la 1 leu în favoarea contribuabilului.

RECAPITULARE:

1. Contribuția la asigurările sociale - Legea 19/2000:

pentru condiții normale de muncă 29% :
19,5% - angajator
9,5% -asigurat

2. Contribuția la șomaj - Legea 76/2002 :

1% - angajator: 01.01 - 30.11.2008
0,5% - contribuția individuală 01.01.2008

3. Contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale - Legea 200/2006 :

0,25% - angajator

4. Contribuția în fucție de clasa de risc, privind asigurarea pentru accidente de munca şi boli profesionale - Legea 346/2002:

0,4 - 2% - angajator în funcție de clasa de risc

5. Comisionul pentru completarea şi păstrarea carnetelor de muncă la I.T.M. - Legea 130/1999:

0,25 sau 0,75% - angajator

6. Contribuția la asigurările de sănătate - Legea 95/2006:

5,5% - angajator: 01.01 -30.11.2008
6,5% - asigurat: 01.01 - 30.06.2008

7. Cota de contribuţii pentru concedii şi indemnizaţii sociale de sănătate F.N.U.A.S.S. - Ordonanta de urgenţă 158/2005 :

0,85% - angajator

8. Impozitul pe veniturile din salarii - Legea nr. 571/2003:

16% - salariat

Salariul realizat = salariul brut x nr. zile lucrate
nr. zile din lună

Contabilitatea decontărilor privind contribuţia unităţii şi contribuţia personalului la asigurările sociale se realizează cu ajutorul contului **431„Asigurări sociale". Se creditează** cu sumele privind contribuţiile datorate la asigurările sociale. **Se debitează** cu sumele virate la asigurările sociale şi sumele datorate personalului ce se suportă din asigurările sociale. În acelaşi cont se înregistrează contribuţiile la asigurările sociale de sănătate. **Soldul creditor** reprezintă sumele datorate la asigurările sociale.

Contabilitatea decontărilor privind ajutorul de şomaj datorat de unitate, precum şi de salariaţi, se realizează prin contul **437 „Ajutor de şomaj".** Se creditează cu sumele datorate pentru constituirea fondului de şomaj. **Se debitează** cu sumele virate la fondul de şomaj şi cu sumele acordate salariatului din fondul de şomaj. Soldul contului este **creditor** şi reprezintă sumele datorate de unitate şi de salariaţi pentru constituirea fondului de şomaj.

Cheltuielile privind asigurările şi protecţia socială se înregistrează în **debitul** contului **645 „Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială"** care se dezvoltă pe sintetice de gradul II corespunzătoare categoriei de contribuţii – asigurări sociale, fond de şomaj, asigurări sociale de sănătate şi alte cheltuieli.

Tipurile de înregistrări determinate de operaţiile privind decontările cu asigurările sociale şi protecţia socială sunt:

a) contribuţia unităţii pentru asigurările sociale respectiv accidente de munca şi boli profesionale:

6451 = **4311**[7](19,5 %; 24,5% ;29,5% respectiv 0,4 – 2% în funcţie de clasa de risc)

Dacă unitatea economică a plătit în termen obligaţia privind asigurările sociale, beneficiază de reduceri, potrivit legii. Reducerea se înregistrează în contabilitate astfel:

4311 = **758**

Pentru neplata obligaţiei privind asigurările sociale în termen, unitatea economică este obligată la plata penalizărilor pentru întârziere. Penalizarea se înregistrează în contabilitate astfel:

6588 = **4481**

b) contribuţia unităţii la asigurările de sănătate, respectiv concediile şi indemnizaţiile de asigurări sociale de sănătate:

6453 = **4313**[8] (5,5% respectiv 0,85%)

c) contribuţia unităţii la fondul de şomaj respectiv la fondul de garantare pentru plata creanţelor salariale :

6452 = **4371**[9] (1% respectiv 0,25%)

d) comisionul la Inspectoratul Teritorial de Muncă:

635 = **447** (0,25% sau 0,75%)

[7] Contul 4311 se poate dezvolta pe analitice pe fiecare tip de contribuţie. Idem 8 şi 9.

e) plata salariilor pe card sau în numerar:

421 = **5121** sau **5311**

f) plata reținerilor din salarii şi contribuțiilor unității cu ordine de plată:

% = **5121**
4311
4312
4313
4314
4371
4372
444
447

Exemplu privind contabilitatea remunerării personalului:

a) date de evidență preluate din statul de salarii:
Salarii tarifare de bază 70.000 lei
\+ Sporuri de vechime 10.000 lei
= Venituri brute realizate 80.000 lei

b) date de evidență şi calcul privind obligațiile societății față de bugetul statului şi alte investiții publice:

- Contribuția unității la asigurările sociale:
  80.000 lei × 29% = 23.200 lei, din care:
  - contribuția unității la asigurările sociale:
    80.000 lei × 19,5% = 15.600 lei
  - contribuția personalului la asigurările sociale:
    80.000 lei × 9,5% = 7.600 lei
- Contribuția angajatorului la asigurările de sănătate:
  80.000 lei × 5,5% = 4.400 lei
- Contribuția unității pentru concediile şi indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate: 80.000 lei × 0,85% = 680 lei
- Contribuția angajatului la asigurările de sănătate:
  80.000 lei × 6,5% = 5.200 lei
- Contribuția unității la fondul de şomaj:
  80.000 lei × 1% = 800 lei
- Contribuția personalului la fondul de şomaj:
  80.000 lei × 0,5% = 400 lei
- Contribuția unității la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale:
  80.000 lei × 0,25% = 200 lei
- Contribuția agenților economici pentru accidente de muncă şi boli profesionale în funcție de codul CAEN:
  80.000 lei × 0,4% = 320 lei
- Comision cărți de muncă la ITM (0,25% sau 0,75%):
  80.000 lei × 0,25% = 200 lei

Înregistrările în contabilitate sunt:

a) înregistrarea fondului brut de salarii (pe baza statului de plată):
80.000 lei **641** = **421** 80 000 lei

b) înregistrarea reținerilor din salarii:

b1) înregistrarea contribuției personalului la fondul de şomaj:
400 lei **421** = **4372** 400 lei

b2) înregistrarea contribuției personalului pentru asigurările sociale:
7.600 lei **421** = **4312** 7.600 lei

b3) înregistrarea contribuției angajatului la asigurările de sănătate:

5.200 lei **421** = **4314** 5.200 lei

b4) înregistrarea impozitului pe salarii (considerăm valoarea totală a impozitelor pe salarii 10.688 lei, nu am ținut seama de deducerea personală lunară):

10.688 lei **421** = **444** 10.688 lei

c) plata salariilor nete (chenzina a II-a):

36.112 lei **421** = **5311** sau **521** 36.112 lei

considerăm chenzina I - 20.000 lei

plata chenzinei I:

20.000 lei **425** = **5311** sau **5211** 20.000 lei

şi ulterior 20.000 lei **421** = **425** 20.000 lei

d) înregistrarea obligațiilor unității privind:

d1) contribuția la asigurările sociale:

15.600 lei **6451** = **4311** 15.600 lei

d2) contribuțiile la asigurările de sănătate, respectiv concediile şi indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate:

4.400 lei **6451** = **4313** 4.400 lei şi

680 lei **6451** = **4313** 680 lei

d3) contribuția la fondul de şomaj:

800 lei **6452** = **4371** 800 lei

d4) contribuția pentru accidente de muncă şi boli profesionale:

320 lei **6451** = **4311** 320 lei

d5) comision pentru cărți de muncă la ITM:

200 lei **635** = **447** 200 lei

d6) contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale:

200 lei **6452** = **4371** 200 lei

e) virarea sumelor:

e1) virarea sumelor reprezentând contribuția unității la asigurările sociale, accidente de muncă şi boli profesionale şi contribuția salariaților la asigurările sociale:

15.920 lei **4311** = **5121** 23.520 lei

7.600 lei **4312**

e2) virarea sumelor reprezentând contribuția unității la fondul asigurărilor de sănătate, la concediile şi indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate şi contribuția salariaților la fondul asigurărilor de sănătate:

5.080 lei **4313** = **5121** 10.280 lei

5.200 lei **4314**

e3) virarea sumelor reprezentând contribuția unității la fondul de şomaj, la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale şi contribuția salariaților la fondul de şomaj:

1.000 lei **4371** = **5121** 1.400 lei

400 lei **4372**

e4) virarea sumelor reprezentând impozitul pe salarii:

10.688 lei **444** = **5121** 10.688 lei

e5) virarea sumelor reprezentând comisionul ITM pentru cărțile de muncă:

200 lei **447** = **5121** 200 lei

♦ Contabilitatea operațiilor privind decontarea TVA

TVA reprezintă un impozit indirect întemeiat pe criteriul deductibilității, care se stabileşte asupra operațiilor privind transferul proprietății bunurilor, precum şi asupra celor privind prestările de servicii.

Ca mărime, TVA este echivalentă cu diferența dintre vânzările şi cumpărările în cadrul aceluiaşi stadiu al circuitului economic. De aceea se aplică asupra tranzacțiilor fiecărui stadiu al circuitului economic şi reprezintă un venit al bugetului de stat. În cazul transferului dreptului de proprietate asupra unui bun de către două sau mai multe

persoane, prin intermediul mai multor tranzacții, fiecare operație se consideră o livrare separată, fiind impozitate distinct, chiar dacă bunul respectiv este transferat direct asupra beneficiului final.

Conform reglementărilor în vigoare se cuprind în sfera de aplicare a TVA operațiunile impozabile care îndeplinesc cumulativ trei condiții:

– să constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, efectuate cu plată;

– să fie efectuate de persoane impozabile;

– să rezulte din activități economice reglementate prin lege.

Prin *persoană impozabilă* se înțelege orice persoană care, indiferent de statutul său juridic, efectuează de o manieră independentă diverse activități economice.

Baza de impozitare a TVA este constituită, în principiu, din prețurile de achiziție, sau în lipsa acestora prețul de cost determinat la momentul livrării/prestării bunurilor și serviciilor ce formează obiectul impozitării. Totodată, sunt cuprinse în baza de impozitare: impozitele și taxele dacă prin lege nu se prevede altfel exclusiv TVA; cheltuielile accesorii (transport, ambalare, comision etc.). Nu se cuprind: rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri; penalizările; dobânzile; sumele achitate de furnizor în contul clientului și care apoi se decontează acestuia; ambalajele care circulă între furnizori, prin schimb, fără factură. Baza de impozitare se reduce corespunzător în cazul refuzurilor totale sau parțiale; reducerile de preț sunt acordate după livrarea bunurilor și serviciilor; cumpărătorul returnează ambalajele în care s-a expediat marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.

Cotele de impozitare sunt:

• *cota standard de 19%*;

• *cota redusă de 9%*.

Există operațiuni scutite de TVA cu drept de deducere (în sensul că plătitorii de TVA au dreptul de deducerea TVA aferentă bunurilor și serviciilor cumpărate și destinate realizării operațiunilor respective); operațiuni scutite fără drept de deducere (în sensul că plătitorii de TVA nu au drept de deducerea TVA aferentă bunurilor și serviciilor cumpărate și destinate realizării acestor operațiuni); anumite operațiuni de import scutite de TVA.

Pentru bunurile comercializate prin comerțul cu amănuntul precum, unele prestări de servicii (transport, poștă, telegraf, telefon etc.) vânzarea de bunuri prin licitație și compensațiile pentru transferul de drepturi de proprietate din patrimoniul persoanelor impozabile în domeniul public prețurile sau tarifele practicate cuprind și TVA. În aceste condiții, TVA se determină prin aplicarea unei cote recalculate (**15,966% = 19/119 × 100**) asupra sumei obținute din vânzarea bunurilor și prestarea serviciilor respective.

Documentele justificative și de evidență privind TVA sunt: *dispoziția de livrare, avizul de însoțire a mărfii, factura, factura fiscală, chitanța fiscală, jurnalul pentru cumpărări, jurnalul pentru vânzări și borderoul de vânzare (încasare).*

Dispoziția de livrare servește ca document pentru eliberarea de bunuri materiale din depozit și pentru întocmirea avizului de însoțire a mărfii sau a facturii, după caz.

Avizul de însoțire a mărfii servește în mod similar cu dispoziția de livrare la care se adaugă funcția de document de însoțire pe timpul transportului.

Factura fiscală reprezintă documentul pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a produselor și mărfurilor livrate, lucrărilor executate și serviciilor prestate. Totodată este folosit ca document de însoțire pe timpul transportului, document de încărcare în gestiunea patrimoniului și document de înregistrare în contabilitatea furnizorului și cumpărătorului.

Chitanța fiscală servește ca document de deducere a TVA în cazul cumpărărilor de bunuri și servicii pentru nevoile unității când plata acestora se face în numerar, ca document, în cazul în care unii agenți economici sunt scutiți de obligația emiterii unei facturi potrivit legii (de exemplu, transportul cu taximetre) și ca document de înregistrare în contabilitate.

Borderoul de vânzare (încasare) serveşte ca document de centralizare zilnică a vânzărilor (încasărilor) realizate de unitate, la înregistrarea vânzărilor (încasărilor) în „Jurnalul de vânzare", la stabilirea TVA – colectată.

Se completează pe baza monetarelor sau a documentelor de contabilizare a vânzărilor pe unităţi (borderouri, bonuri de vânzare etc.)

Jurnalul pentru cumpărări serveşte ca registru-jurnal auxiliar pentru înregistrarea cumpărărilor de valori materiale sau a prestărilor de servicii şi ca document de stabilire a TVA – deductibilă lunară.

Jurnalul pentru vânzări este utilizat ca registru-jurnal auxiliar pentru înregistrarea vânzărilor de valori materiale sau a prestărilor de servicii şi ca document de stabilire lunară a TVA – colectată.

În plan contabil, în consonanţă cu criteriul deductibilităţii, TVA se delimitează şi evidenţiază ca o creanţă asupra bugetului de stat la intrare şi ca o datorie, în raport cu bugetul, la ieşire. În consecinţă, pentru calcularea şi decontarea TVA se disting trei categorii de operaţii, respectiv calcularea şi evidenţierea TVA – deductibilă, în amonte, la primirea bunurilor şi serviciilor, calcularea şi evidenţierea TVA – colectată, în aval, la vânzarea bunurilor şi serviciilor şi stabilirea şi regularizarea TVA de plată sau de recuperat de la buget. În mod corespunzător se delimitează următoarele tipuri de operaţii:

a) **Operaţii privind TVA – deductibilă. TVA – deductibilă** se calculează şi înregistrează ca o creanţă asupra bugetului statului în cadrul următoarelor operaţii privind intrările:

a1) TVA – deductibilă înscrisă în facturile furnizorilor pentru activitatea de exploatare: **4426** = **401**

şi după caz,

3XX

6XX

a2) TVA – deductibilă înscrisă în facturile furnizorilor de imobilizări:

4426 = **404**

2XX

b) **Operaţii privind TVA – colectată. TVA – colectată** se calculează şi înregistrează ca o datorie faţă de bugetul statului în cadrul următoarelor operaţii privind ieşirile:

b1) TVA – colectată înscrisă în facturile emise către clienţi sau alte documente legale reprezentând vânzările de mărfuri şi bunuri, prestările de servicii şi executările de lucrări: **41X** = **4427**

461 **7XX**

51X

53X

b2) TVA – colectată aferentă lipsurilor imputate:

4282 = **4427**

461 **758**

b3) TVA – neexigibilă devenită exigibilă:

4428 = **4427**

b4) TVA – colectată aferentă bunurilor şi serviciilor folosite în scop personal sau predate cu titlu gratuit, cea aferentă lipsurilor peste normele legale neimputabile, precum şi cea aferentă bunurilor şi serviciilor acordate salariaţilor sub forma avantajelor în natură: **635** = **4427**

b5) TVA – colectată aferentă clienţilor insolvabili scoşi din activ:

4427 = **4118**

c) **Operaţii privind TVA – neexigibilă.** Aceasta intervine în cazul operaţiilor de cumpărare – vânzare pentru care nu s-au întocmit documentele de facturare până la închiderea exerciţiului, pentru livrări de bunuri, lucrări şi servicii cu plata în rate, precum şi cea inclusă în preţul de vânzare cu amănuntul la unităţile comerciale ce ţin evidenţa la acest preţ.

c1) TVA – neexigibilă aferentă livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii şi executărilor de lucrări cu plata în rate:

4111 = **4428**
70X

c2) TVA – neexigibilă aferentă livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii executărilor de lucrări pentru care nu s-au întocmit facturi:

418 = **4428**

c3) TVA – neexigibilă aferentă stocurilor de mărfuri din unitatea cu amănuntul:

371 = **4428**

c4) TVA – neexigibilă aferentă facturilor nesosite:

4428 = **408**

c5) TVA – neexigibilă aferentă vânzărilor de mărfuri din unitățile comerciale cu amănuntul: **4428** = **371**

c6) TVA – neexigibilă aferentă vânzărilor cu plata în rate devenită exigibilă în cursul exercițiului financiar:

4428 = **4427**

c7) TVA – neexigibilă devenită deductibilă aferentă cumpărărilor cu plata în rate, precum şi cea aferentă facturilor sosite:

4426 = **4428**

c8) TVA – neexigibilă devenită exigibilă aferentă facturilor întocmite:

4428 = **4427**

d) **Operații privind regularizarea lunară a TVA**. Cu ocazia exigibilității lunare pe baza decontului privind operațiile realizate şi TVA aferentă se stabileşte TVA de plată sau de recuperat. În acest scop se procedează la compensarea soldurilor conturilor **4426 „TVA – deductibilă”** şi **4427 „TVA – colectată”.** În acest scop se calculează **TVA de dedus** potrivit relației:

$$\underset{pe\ luna\ de\ referinta}{TVA\ de\ dededus} = \underset{pe\ luna\ de\ referinta}{TVA\ deductibila\ (sold\ debitor\ 4426)} \times PRORATA\ TVA$$

unde:

$$Prorata\ TVA = \frac{Veniturile\ din\ operatiile\ supuse TVA}{Total\ venituri}$$

Calculul se efectuează pe baza realizărilor din anul precedent sau în bugetul de venituri şi cheltuieli. La cererea justificată a agenților economici, fiscalitatea poate aproba ca PRORATA TVA să se determine lunar în funcție de realizările efective înscrise în Decontul TVA la rubrica „ieşiri”.

Dacă TVA de dedus este mai mică decât TVA – deductibilă, diferența se înregistrează prin formula:

635 = **4426**

În continuare se compensează TVA de dedus cu TVA – colectată la nivelul soldului cel mai mic înregistrarea fiind:

4427 = **4426**

Cu respectarea următoarelor condiții:

d1) dacă TVA de dedus este mai mare decât TVA – colectată, contul **4426 „TVA – deductibilă” are sold debitor:**

4424 = **4426**

Diferența se compensează cu TVA datorată bugetului de stat din lunile următoare sau se încasează pe baza cererii de rambursare, înregistrarea fiind:

4423 = **4424 (***dacă se compensează)*
512 (*dacă se rambursează)*

În situația în care din deconturile întocmite pe o perioadă de 3 luni consecutiv sumele datorate bugetului de stat nu acoperă integral taxa deductibilă, diferența se

rambursează de organul fiscal competent în termen de 30 de zile de la data depunerii decontului aferent lunii a treia şi a cererii de rambursare.

d2) dacă TVA – colectată este mai mare decât TVA de dedus, contul **4427 „TVA – colectată" are sold creditor:**

4427 = **4423**

Dacă nu este cazul compensării cu TVA – de recuperat din luna precedentă, diferența se achită până la data de 25 a lunii următoare:

4423 = **512**

Pentru a concretiza operațiile de mai sus, în continuare se prezintă un exemplu privind cumpărările – vânzările de mărfuri:

Exemplu: Valoarea mărfurilor cumpărate de la furnizori este de 1.000.000 lei, iar cea a mărfurilor vândute este de 1.200.000 lei, TVA 19%.

a) înregistrarea TVA aferentă mărfurilor intrate:

1.000.000 lei	**371**	=	**401**	1.190.000 lei
190.000 lei	**4426**			

b) înregistrarea TVA aferentă mărfurilor vândute:

1.428.000 lei	**4111**	=	**707**	1.200.000 lei
			4427	228.000 lei

c) regularizarea TVA cu ocazia exigibilității:

228.000 lei	**4427**	=	**4426**	190.000 lei
			4423	38.000 lei
38.000 lei	**4423**	=	**5121**	38.000 lei

Dacă situația era inversă:

4426 „TVA deductibilă" 228.000 lei;

4427 „TVA colectată" 190.000 lei.

Înregistrarea de regularizare:

190.000 lei	**4427**	=	**4426**	228.000 lei
38.000 lei	**4424**			

şi dacă se rambursează la cerere:

38.000 lei	**5121**	=	**4424**	38.000 lei

Dacă se compensează în lunile următoare prin TVA – de plată:

38.000 lei	**4423**	=	**4424**	38.000 lei

Problematica prezentată mai sus a fost rezolvată în mod principial, ea căpătând un caracter mai complex în unitățile în care intră în rol cazurile particulare privind scutirile şi deducerile TVA. (Pentru edificare, a se consulta bibliografia recomandată – *problematica privind TVA).*

♦ Contabilitatea deprecierii creanțelor

Ajustările pentru deprecierea valorii creanțelor sunt contabilizate prin conturile rectificative din grupa **49 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor".**

Tipurile de înregistrări contabile determinate de înregistrarea şi reluarea ajustărilor sunt următoarele:

a) constituirea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

68X = **49X**

Din structura conturilor de cheltuieli privind ajustările pentru deprecierea creanțelor se folosesc, după caz:

• **6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante”**, pentru deprecierea creanțelor comerciale neîncasate, clienți dubioşi, rău platnici sau aflați în litigiu, precum şi alte creanțe de natură economică.

• **6864 „Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante”**, pentru deprecierile creanțelor de natură financiară, cum sunt cele determinate de decontările în cadrul grupului şi cu asociații, creanțelor din titlurile de valoare cedate şi din cesiuni de imobilizări financiare.

b) diminuarea şi anularea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

49X = **78X**

Criteriul pentru alegerea conturilor de venituri din ajustări **7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”**, **7864 „Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante”** este similar cu cel prezentat în cazul cheltuielilor, de natură economică şi comercială, financiară şi extraordinară.

Subiecte pentru pregătirea în vederea evaluării finale:

1. Ce operații se includ în categoria decontărilor cu terții?
2. Ce reprezintă datoriile pe termen scurt? Dar creanțele pe termen scurt?
3. Ce reprezintă datoriile comerciale?
4. Ce reprezintă creanțele comerciale?
5. Care sunt principalele operații privind decontările cu personalul, asigurările şi protecția socială?
6. Cum se calculează salariul brut impozabil? Dar cel net de plată?
7. Ce reprezintă TVA?
8. Ce condiții trebuie să îndeplinească operațiunile impozabile pentru a fi cuprinse în sfera de aplicare a TVA?
9. Care sunt documentele justificative şi de evidență a TVA?
10. Ce este prorata TVA?
11. Ce reprezintă TVA de dedus?
12. Când se înregistrează ajustările pentru deprecierea creanțelor?

Capitolul 6

CONTABILITATEA TREZORERIEI[10]

✔ Obiective principale:

Delimitări şi structuri contabile privind trezoreria întreprinderii
Evaluare privind elementele de trezorerie
Contabilitatea operațiilor de încasări şi plăți efectuate prin conturile de la bănci
Contabilitatea operațiilor de încasări şi plăți în numerar
Contabilitatea creditelor bancare pe termen scurt

✔ Concepte-cheie:

Activitate de trezorerie; investiții financiare pe termen scurt; valori de încasat; avansuri de trezorerie; acreditive; viramente interne.

♦ Delimitări şi structuri contabile privind trezoreria întreprinderii

Structuri privind trezoreria întreprinderii

În plan contabil, **trezoreria întreprinderii** este definită prin prisma stocu-rilor şi fluxurilor de numerar privind investițiile financiare pe termen scurt, disponibilitățile în conturile la bănci/casierie, creditele bancare pe termen scurt şi alte valori de trezorerie.

Investițiile financiare pe termen scurt sau **titlurile de plasament** sunt titluri de valoare achiziționate în vederea realizării unui câştig pe termen scurt sau protejării lichidităților, după caz. Spre deosebire de titlurile de participare a căror posesiune este durabilă, perioada de rotație a titlurilor de plasament nu depăşeşte, de regulă, un an. Ele se identifică cu acțiunile, obligațiunile, bonurile de tezaur sau trezorerie şi alte titluri de valoare dobândite pe termen scurt. Veniturile se realizează prin diferența dintre prețul de vânzare mai mare şi prețul de cumpărare şi sub forma dividendelor şi dobânzilor încasate.

Protejarea sau acoperirea disponibilităților băneşti se face în raport cu fenomenul inflaționist, variația puterii de cumpărare a monedei (riscul de schimb) şi riscul dobânzii.

Din structura titlurilor de plasament fac parte şi obligațiunile emise şi răscumpărate.

Disponibilitățile în conturile la bănci şi casierie se delimitează sub forma valorilor de încasat (cecurile şi efectele comerciale depuse la bănci), disponibili-tățile în lei şi în valută, cecurile unității, creditele acordate de bănci în conturile curente (creditele de acoperire), creditele bancare pe termen scurt acordate prin conturi separate de împrumut, dobânzile aferente disponibilităților şi creditelor pe termen scurt şi alte valori de trezorerie (acreditive, avansuri de trezorerie, alte valori).

Disponibilitățile sau depozitele create în conturile de bancă pot funcționa la vedere sau la termen. Dacă nu acționează la vedere este recomandabil să se utilizeze tehnica contului curent sau a casei de credit. Prin acest cont se înregistrează toate operațiile băneşti între întreprindere şi bancă. În situația în care încasările sunt mai mari decât plățile, soldul contului reprezintă disponibilitățile băneşti, iar dacă încasările sunt mai mici decât plățile, soldul exprimă creditele acordate de bancă.

Depozitele la termen în bancă reprezintă o formă de imobilizare a lichidităților până la un an, fără a fi transferabile sau utilizate înainte de termenul final. Procedând astfel,

[10] Capitol preluat şi adaptat din Mihai Ristea (coordonator), *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Universitară, Bucureşti, 2005.

dobânda este mai mare decât în cazul disponibilităților băneşti la vedere, care lipseşte sau este foarte mică.

Din categoria disponibilităților băneşti fac parte acreditivele şi avansurile de trezorerie. Prin poziția **avansuri de trezorerie** sunt delimitate disponibilitățile băneşti repartizate spre a fi girate de către administratori sau alte persoane împuternicite de întreprindere în vederea efectuării unor plăți în favoarea întreprinderii. La această poziție se includ şi avansurile acordate salariaților pentru efectuarea de cumpărări.

Acreditivul reprezintă mijloacele băneşti păstrate la bancă într-un cont distinct la dispoziția furnizorului din care urmează a se efectua plățile către acesta pe măsura livrării mărfurilor, executării lucrărilor sau prestării de servicii.

Remarcă. În *IAS 7 "Situația fluxurilor de numerar"* este folosită şi structura denumită „**numerar şi echivalente de numerar",** unde:

(a) numerarul cuprinde disponibilitățile băneşti şi depozitele la vedere;

(b) echivalentele de numerar sunt investițiile financiare pe termen scurt extrem de lichide, care sunt uşor convertibile în sume cunoscute de numerar şi care sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii. Un plasament este, în mod normal, calificat drept echivalent de numerar doar atunci când are o scadență mică, în practică se consideră de trei luni sau mai puțin de la data achiziției.

Şi încă o remarcă, dacă se face recurs la *IAS 32 „Instrumente financiare – prezentare şi descriere"* este prezentă şi noțiunea de **instrumente financiare.**

Un **instrument financiar** reprezintă orice contract ce generează simultan un activ financiar pentru o întreprindere şi o datorie financiară sau un instrument de capitaluri proprii pentru o altă întreprindere.

Instrumentele financiare se delimitează prin:

(a) **activele financiare**, delimitate prin următoarele elemente calificate:

(a1) numerar;

(a2) un drept contractual de a încasa numerar sau alte active financiare de la altă întreprindere;

(a3) un drept contractual de a schimba instrumente financiare cu altă între-prindere în condițiile în care sunt potențial favorabile;

(a4) un instrument de capitaluri proprii al unei alte întreprinderi.

(b) **datorii financiare**, ca orice datorie contractuală îndeplineşte funcția;

(b1) de a vărsa numerar sau alt activ financiar unei alte întreprinderi; sau

(b2) de a schimba instrumente financiare cu altă întreprindere în condiții în care sunt potențial favorabile.

Structura patrimonială, denumită **alte valori de trezorerie,** se individualizează sub forma timbrelor fiscale şi poştale, tichetelor şi biletelor de călătorie, biletelor de tratament şi odihnă şi alte valori.

Descoperirile de cont sau **concursurile bancare** sub forma creditelor bancare pe termen scurt rambursabile la vedere sau considerate ca o componentă a trezoreriei. Ele se delimitează sub forma creditelor de acoperire (soldul conturilor la bancă este descoperit) şi creditelor bancare pe termen scurt acordate prin conturi separate de acoperire.

Evidența contabilă a elementelor de trezorerie se realizează cu ajutorul conturilor din **clasa 5 „Conturi de trezorerie."**

Instrumentele de plată

Obligațiile băneşti între societățile comerciale sau între societățile comerciale şi alte persoane fizice sau juridice se pot efectua, după caz, **în numerar** şi **fără numerar.**

Plata/încasarea în numerar se face imediat, fără intermediere, prin mişcarea directă a sumelor băneşti.

Documentele de încasări-plăți în numerar care sunt folosite pentru înregistrarea operațiilor de casă sunt:

Chitanța servește ca document justificativ, pentru încasarea unei sume în numerar în casieria societății comerciale.

Ca o variantă a chitanței este ***chitanța pentru operații în valută.***

Pentru cumpărarea unor produse, lucrări sau servicii, în condițiile în care nu se întocmește factură, se completează ***chitanța fiscală.***

Predarea sumelor de casierul societății comerciale către casierii plătitori se consemnează în ***procesul-verbal de plăți.***

Alte documente utilizate la operațiunile în numerar și fără numerar sunt:
împuternicirea, borderoul documentelor achitate cu cecuri de decontare, registrul de casă, factura și ***factura fiscală***.

Operațiile de încasări/plăți fără numerar constau în lichidarea drepturilor bănești prin utilizarea unor instrumente și mijloace de plată, fără mișcare efectivă a sumelor bănești. Din categoria acestor instrumente de plată adoptate de sistemul de plăți din România fac parte: **cecul (**cecul barat, cecul certificat și cecul de călătorie), **cambia, biletul la ordin** și **ordinul de plată.**

Alte instrumente de plată și titluri de credit: **cambia, biletul la ordin, warantul, bonurile de tezaur, ordinul de plată, mandatul**.

♦ Evaluare privind elementele de trezorerie

1. **Evaluarea investițiilor financiare pe termen scurt (titlurilor de plasa-ment)** are în vedere cele **patru momente** sau **reguli generale** stabilite în acest sens, respectiv: la intrarea în patrimoniu; cu ocazia inventarierii; cu prilejul întocmirii bilanțului contabil; la ieșirea din patrimoniu.

a) **Evaluarea la intrarea în patrimoniu** a titlurilor de plasament provenite prin achiziționarea cu titlu oneros se realizează la **costul de achiziție**, prin care se înțelege prețul de cumpărare sau valoarea stabilită în baza unui contract de achiziție.

Cheltuielile accesorii de cumpărare (costurile de tranzacționare) a titlurilor în cauză, cum sunt comisioanele și alte cheltuieli aferente, se includ în costul de achiziție.

b) **Evaluarea titlurilor de plasament cu ocazia inventarierii** se realizează la valoarea actuală, estimată în funcție de prețul pieței și de utilitatea lor pentru unitatea patrimonială. Valoarea de utilitate este o valoare probabilă de negociat care are în vedere costul mediu al ultimei luni, în cazul titlurilor cotate, sau valoarea posibilă de negociere, pentru titlurile necotate.

c) **Evaluarea cu prilejul întocmirii bilanțului contabil**, se efectuează pe categorii de titluri de aceeași natură, prin compararea valorii de inventar cu cea de intrare, aplicând principiul prudenței. În cazul diferențelor în minus (când valoarea de inventar este mai mică), ce se stabilesc în urma acestei operații, se constituie ajustări pentru deprecierea titlurilor de plasament.

d) **Evaluarea titlurilor de plasament la ieşirea din patrimoniu** se face la valoarea lor de intrare sau valoarea contabilă.

Se are în vedere și prețul de vânzare (cesiune) care este înscris în actul de vânzare-cumpărare și care nu este influențat, în sensul diminuării, de cheltuielile de vânzare, care se includ în cheltuielile de exploatare ale exercițiului.

În situația în care vânzarea se efectuează numai pentru o parte din totalul titlurilor de plasament este necesar să se facă evaluarea în funcție de prețul mediu ponderat de cumpărare, respectiv de intrare, sau prin folosirea metodei FIFO, după caz.

2. **Evaluarea disponibilităților şi a operațiilor în valută,** implică urmă-toarele aspecte:

- creanțele și datoriile unității patrimoniale, inclusiv cele în valută, se înre-gistrează în contabilitate la valoarea nominală;

• operațiile comerciale de decontare în valută, precum şi cele de încasări şi plăți în valută necesită evaluarea la cursul de schimb în vigoare din ziua când se face operațiunea;

• diferențele de curs valutar, între data înregistrări creanțelor şi datoriilor în valută şi data încasării, respectiv a plății lor, influențează veniturile sau cheltuielile financiare, după cum sunt favorabile sau nefavorabile;

• la închiderea exercițiului, creanțele şi datoriile în valută se evaluează la cursul în vigoare din ultima zi a anului, iar diferențele de curs valutar, față de data înregistrării în contabilitate, se reflectă **potrivit tratamentului de bază** în conturile de cheltuieli şi venituri;

• la închiderea exercițiului financiar, disponibilitățile în valută se evaluează la cursul de schimb în vigoare la acea dată, iar diferențele de curs rezultate sunt recunoscute ca venituri sau cheltuieli, după caz.

♦ Contabilitatea operațiilor de încasări şi plăți efectuate prin conturile de la bănci

Prin intermediul conturilor de la bănci sunt delimitate şi înregistrate valorile de încasat, cum sunt cecurile şi efectele comerciale depuse la bancă, disponibili-tățile în lei şi în valută, creditele bancare pe termen scurt, precum şi dobânzile aferente disponibilităților şi creditelor bancare.

Toate conturile de la bănci care concentrează disponibilitățile băneşti au funcție contabilă de activ. Se **debitează**, după caz, cu valorile de încasat sau cu încasările de lichidități, se **creditează** cu diminuarea valorilor de încasat pe măsura lichidării lor şi cu plățile de lichidități. Au **sold final debitor** care reprezintă valorile de încasat sau disponibilitățile băneşti existente în conturile de la bănci, după caz.

Funcția contabilă a contului **512 „Conturi curente la bănci”**, prin cele două sintetice de gradul II, **5121 „Conturi la bănci în lei”** şi **5124 „Conturi la bănci în valută”**, trebuie nuanțată în sensul că prin intermediul său sunt evidențiate şi creditele de trezorerie acordate de bancă. În toate cazurile când soldul contului este creditor, el reprezintă creditele de trezorerie primite de întreprindere, pentru acoperirea decalajului între totalul stocurilor şi cheltuielilor, pe de o parte, şi totalul resurselor şi încasărilor, pe de altă parte. Evidența analitică a conturilor de la bănci se dezvoltă pe fiecare bancă în parte.

Particularități prezintă şi conturile de dobânzi **518 „Dobânzi”** cu cele două sintetice de gradul II, **5186 „Dobânzi de plătit”** şi **5187 „Dobânzi de încasat”.** Primul **se creditează** cu dobânzile de plătit aferente soldului creditor al contului **512 „Conturi curente la bănci”**. Dobânzile de încasat, aferente disponibilităților aflate în conturile de la bănci, se înregistrează în contul **5187 „Dobânzi de încasat”.**

Dobânzile de plătit aferente creditelor bancare primite prin contul **519 „Credite bancare pe termen scurt”** se înregistrează prin sinteticul de gradul II, **5198 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt”**.

Contabilitatea operațiilor de încasări şi plăți, efectuate prin conturile curente de la bănci, se realizează prin următoarele tipuri de înregistrări:

a) depunerea la bancă, pe bază de *borderou*, a valorilor de încasat (cecul, cambia şi biletul la ordin):

511	=	**4111**
		413
		461

b) încasarea titlurilor de valoare:

512	=	**511**
666		
627		

La contul **512 „Conturi curente la bănci”** se înregistrează valoarea netă încasată, la **666 „Cheltuieli privind dobânzile”** valoarea dobânzilor percepute pentru încasarea înainte de termen, iar la **627 „Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate”** comisioanele şi spezele bancare.

c) încasarea sumelor în conturile de la bănci, pe baza extraselor de cont şi documentelor justificative:

512	=	**445 (***subvenţii încasate)*
		16X (*încasări din împrumuturi)*
		26X (*încasări de creanţe imobilizate)*
		41X (*încasări clienţi)*
		44X (*sume încasate de la buget şi alte unităţi publice)*
		45X (*încasări în cadrul grupului)*
		46X (*încasări debitori)*
		518 (*dobânzi încasate)*
		519 (*încasări credite pe termen scurt)*

d) plăţi din conturile bancare, pe baza documentelor justificative şi a extraselor:

%	=	**512**
16X *(rambursări de credite şi plăţi de datorii)*		
2XX (*plăţi privind imobilizările necorporale/corporale)*		
26X (*plăţi privind imobilizările financiare)*		
40X (*plăţi furnizori şi datorii asimilate)*		
42X (*plăţi salarii şi alte drepturi de personal)*		
43X (*plăţi privind contribuţiile la asigurările sociale şi protecţia socială)*		
44X (*plăţi privind datoriile din impozite şi taxe)*		
45X (*avansuri acordate şi plăţi în cadrul grupului de întreprinderi)*		
46X (*plata datoriilor faţă de creditori)*		
50X (*achiziţii investiţii financiare pe termen scurt)*		
518 (*plăţi dobânzi)*		
519 (*rambursări credite bancare)*		
54X (*acreditivele deschise)*		
58X (*viramente interne)*		

♦ Contabilitatea operaţiilor de încasări şi plăţi în numerar

Toate încasările în numerar se înregistrează în **debitul** contului **531 „Casa”** şi în **creditul** conturilor care arată sursa încasărilor. Plăţile se oglindesc în **creditul** contului în corespondenţă cu **debitul** conturilor care evidenţiază destinaţia plăţilor.

Documentul de înregistrare zilnică în contabilitate a operaţiilor de casă este ***„Registrul de casă”*** la care se anexează documentele justificative de încasări şi plăţi în numerar.

Tipurile de înregistrări contabile mai importante sunt:

a) operaţii de încasări în numerar:

531	=	**41X**
		45X
		46X
		70X
		76X

b) operaţii de plăţi în numerar:

40X	=	**531**
42X		
44X		
45X		
46X		

c) plusurile constatate la inventarierea casieriei:
• la întreprinderile private:

531 = **758**

• la întreprinderile regii autonome şi societăţi cu capital majoritar de stat:

531 = **4481**

♦ **Contabilitatea creditelor bancare pe termen scurt**

Creditele de trezorerie primite prin contul curent se reflectă ca **sold creditor** al conturilor **512 „Conturi curente la bănci”**, în situaţia în care încasările sunt mai mici decât plăţile şi se rambursează în cazul în care încasările devin mai mari decât plăţile.

Creditele pentru nevoi temporare se obţin prin conturi separate de împrumut, iar înregistrarea este de forma:

512 = **5191**

La rambursarea creditelor către banca finanţatoare înregistrarea este de sens invers.

Întreprinderea poate beneficia şi de *credite de scont* pentru mobilizarea creanţelor comerciale sub forma efectelor primite.

Evidenţa acestor credite se realizează prin contul **5114 „Efecte remise spre scontare”**.

Subiecte pentru pregătirea în vederea evaluării finale:

1. Ce operaţii se includ în sfera activităţilor de trezorerie?
2. Ce reprezintă investiţiile financiare pe termen scurt?
3. Cum se definesc avansurile de trezorerie? Dar acreditivele?
4. Care sunt documentele justificative de încasări şi plăţi în numerar?
5. În ce constau operaţiile de încasări şi plăţi fără numerar?

Capitolul 7

CONTABILITATEA FINANCIARĂ A DECONTĂRII CHELTUIELILOR ASUPRA VENITURILOR ŞI DETERMINAREA REZULTATULUI CONTABIL[11]

✔ **Obiective principale:**

Structuri în contabilitatea financiară privind cheltuielile şi veniturile
Modelul de principiu privind contabilitatea financiară a cheltuielilor şi veniturilor
Contabilitatea cheltuielilor de exploatare – PCG
Contabilitatea cheltuielilor financiare – PCG
Contabilitatea cheltuielilor extraordinare – PCG
Contabilitatea cheltuielilor cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare – PCG
Contabilitatea veniturilor din exploatare – PCG
Contabilitatea veniturilor financiare – PCG

[11] Capitol preluat şi adaptat din Mihai Ristea (coordonator), *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Universitară, Bucureşti, 2005.

Contabilitatea veniturilor extraordinare – PCG
Contabilitatea veniturilor din amortizări, provizioane şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare – PCG

✔ **Concepte-cheie:**

Angajarea; consumul; plata; imputarea; facturarea; încasarea; cheltuieli curente; cheltuieli înregistrate în avans; cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții; cheltuieli de plată; venituri curente; venituri înregistrate în avans; venituri de realizat; cheltuieli din exploatare; cheltuieli financiare; cheltuieli extraordinare; venituri din exploatare; venituri financiare; venituri extraordinare.

♦ **Structuri în contabilitatea financiară privind cheltuielile şi veniturile**

Contabilitatea financiară a cheltuielilor şi veniturilor este organizată având la bază concepția dualistă. În consecință, ea are ca obiect evaluarea şi înregistrarea cheltuielilor şi veniturilor în funcție de natura lor, iar contabilitatea de gestiune, în raport de destinația (funcția) cheltuielilor.

Particularizând, în raport de cele două structuri, contabilitatea financiară reflectă cheltuielile într-o clasificare corespunzătoare naturii activităților pe care le desfăşoară întreprinderea (exploatare, financiară şi extraordinară) şi naturii resurselor consumate (materii prime, salarii, amortizări etc.).

Pentru reprezentarea cheltuielilor şi veniturilor se porneşte de la caracterul de proces al activităților consumatoare de resurse şi producătoare de rezultate. Ocazio-narea cheltuielilor şi crearea veniturilor se derulează în mai multe etape succesive sau simultane de timp. Astfel, în cazul procesului cheltuielilor se întâlnesc patru momente: **angajarea, consumul, plățile, imputarea.**

Angajarea are loc în momentul în care se contractează obligația bănească generatoare de plăți sau consumatoare de resurse. De exemplu, în cazul unei aprovizionări cu materiale de la furnizori angajarea cheltuielilor intervine în momentul în care s-a creat obligația bănească față de furnizori de a plăti stocurile primite de la aceştia.

Consumul este specific utilizării efective sau „sacrificării" resurselor în scopul satisfacerii unor nevoi productive sau neproductive, după caz. De exemplu, utilizarea materialelor în procesul de producție în scopul obținerii de produse, lucrări şi servicii.

Plățile constau din achitarea unei sume de bani ca echivalent în cadrul relațiilor financiare. De exemplu, achitarea obligației față de furnizori pentru materialele aprovizionate de la aceştia reprezintă **o plată ca echivalent;** în schimb, plata impozitului pe profit reprezintă **un transfer fără echivalent.**

Imputarea reprezintă momentul când cheltuielile sunt decontate sau repartizate asupra rezultatelor obținute. În cadrul procesului de creare a veniturilor se delimitează patru momente: **producția; facturarea** sau **vânzarea pe credit; încasarea; încorporarea.**

Producția este momentul creării rezultatului ca produs al activității consumatoare de resurse. De exemplu, la o întreprindere producătoare, această fază se identifică cu producția în curs de fabricație şi producția finită.

Facturarea sau **vânzarea pe credit** constă în transferarea dreptului de proprietate de la vânzător la client.

Încasarea reprezintă etapa în care rezultatul vândut se transformă în bani.

Încorporarea este o etapă strict contabilă prin care veniturile sunt înglobate în rezultate pentru a absorbi cheltuielile corespondente.

Analiza de mai sus, cu privire la momentele ocazionării cheltuielilor şi creării veniturilor, se regăseşte şi în contabilitatea financiară. Respectând **principiul independenței exercițiilor**, toate operațiile care determină cheltuieli şi venituri sunt înregistrate în momentul **generării** sau **angajării** lor. În mod corespunzător se organizează o *contabilitate de angajamente* sau *accrual accounting*. Ea presupune individualizarea şi reflectarea cheltuielilor în faza de **angajare** şi **consum**, iar a veniturilor în momentul **obținerii** şi a **realizării** lor.

În concordanță cu **principiul rezultatului** este necesar să se delimiteze momentul în care cheltuielile se consideră **consumate** şi veniturile **realizate**, iar pe această bază imputarea costului atașat în vederea determinării rezultatului net. În acest sens s-a creat principiul recunoaşterii **cheltuielilor consumate** în momentul utilizării resurselor, iar a **veniturilor realizate** în momentul transferării dreptului de proprietate, deci al livrării sau facturării către client. Dacă veniturile nu sunt legate de vânzări (chirii, dobânzi de încasat) sunt considerate realizate în momentul constatării lor. Pornind de la venitul realizat al exercițiului, în mod corespunzător se delimitează cheltuielile în calitatea lor de efort care au generat veniturile.

Aşa cum se arată în contabilitatea anglo-saxonă, cheltuielile se află într-o conexiune cu veniturile deja recunoscute, proces cunoscut sub denumirea de „**matching".** Toate cheltuielile angajate în cursul exercițiului care nu se pot ataşa veniturilor realizate sunt „activate" sau recunoscute ca active, fiind imobilizate, stocate sau repartizate asupra mai multor exerciții. De asemenea, sunt „pasivizate" sau recunoscute ca pasive toate veniturile realizate în avans care sunt atribuite exercițiilor viitoare.

Generalizând, se poate aprecia că în contabilitatea financiară cheltuielile se grupează în: **cheltuieli curente; cheltuieli înregistrate în avans; cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții; cheltuieli de plată.**

Prima categorie, **cheltuielile curente**, cuprinde cheltuielile angajate şi recunoscute de rezultatul exercițiului curent sau în curs.

Cheltuielile înregistrate în avans şi **cele de repartizat pe mai multe exerciții** sunt, după caz, cheltuieli constatate sau angajate în exercițiul „N", dar recunoscute de rezultatul exercițiului „N + 1" sau exercițiul „N + α", (α = 1, …n).

În ceea ce priveşte **cheltuielile de plată** sunt consumurile constatate efectiv pentru care nu s-au primit până la închiderea exercițiului documentele de constatare (exemplu, drepturile cuvenite angajaților la închiderea exercițiului cu titlu de concedii de plătit, impozite şi taxe datorate, dobânzi datorate).

De asemenea, veniturile se împart în: **venituri curente; venituri înregistrate în avans; venituri de realizat.**

Veniturile curente sunt constatate, înregistrate şi încorporate în rezultatul exercițiului curent.

Veniturile înregistrate în avans sunt constatate în exercițiul „N" dar încorporate în rezultatul exercițiului „N +1".

Veniturile de realizat sunt venituri realizate efectiv în exercițiul „N" şi încorporate în rezultatul aceluiaşi exercițiu, pentru care nu s-au întocmit documente de înregistrare. **Exemplu**, vânzări de produse pentru care nu s-au întocmit facturi până la închiderea exercițiului.

Pentru delimitarea şi evidențierea cheltuielilor şi veniturilor se poate folosi şi criteriul **contabilitate de trezorerie** sau ***cash-accounting***. În acest caz, tranzacțiile sunt separate şi înregistrate în categoria cheltuielilor şi veniturilor numai la decontarea lor la trezorerie. Respectiv, cheltuielile sunt reprezentate în momentul efectuării plăților, iar veniturile realizate în momentul încasării rezultatului.

Structurile de cheltuieli şi de venituri delimitate în contabilitatea financiară potrivit naturii lor definesc conținutul claselor **6 „Conturi de cheltuieli"** şi **7 „Conturi de venituri".**

- **Modelul de principiu privind contabilitatea financiară a cheltuielilor şi veniturilor**

Conturile de cheltuieli au funcţie contabilă de activ. Se **debitează** cu cheltuielile efectuate în cursul anului ca exerciţiu financiar şi se **creditează** la decontarea (repartizarea) cheltuielilor asupra rezultatelor. Prin funcţia contabilă, **conturile de venituri** sunt asimilate conturilor de pasiv. Se **creditează** cu veniturile realizate în cursul anului ca exerciţiu financiar, se **debitează** cu încorporarea veniturilor în rezultate.

Conturile de cheltuieli şi de venituri se închid, după caz, lunar sau la sfârşitul anului ca exerciţiu financiar prin contul **12 „Rezultatul exerciţiului”**. Cheltuielile se repartizează asupra rezultatului, iar veniturile se încorporează în rezultate. La rândul său contul **12 „Rezultatul exerciţiului”** este un cont de bilanţ, fiind inclus în categoria conturilor de capitaluri proprii. **Soldul creditor** al contului evidenţiază rezultatul sub formă de profit, iar **soldul debitor** reprezintă rezultatul sub formă de pierdere. În felul acesta contul **12 „Rezultatul exerciţiului „** realizează legătura dintre conturile de cheltuieli şi de venituri, pe de o parte, şi conturile de bilanţ, pe de altă parte. Astfel, soldul său creditor reprezintă **profitul** creat ca sursă de finanţare în urma excedentului veniturilor asupra cheltuielilor, iar **pierderea**, ca sold debitor exprimă bunurile economice nerecuperate ca urmare a excedentului cheltuielilor asupra veniturilor.

♦ Contabilitatea cheltuielilor de exploatare – PCG

Activitatea de exploatare cuprinde toate operaţiile economice şi comerciale privind aprovizionarea, producţia şi desfacerea bunurilor, lucrărilor şi serviciilor. De asemenea sunt incluse şi operaţiile privind investiţiile, prin care se realizează producţia şi construcţia proprie de mijloace fixe. Structural contabilitatea operaţiilor privind constatarea cheltuielilor se diferenţiază în funcţie de natura resurselor utilizate.

Cheltuieli privind consumurile stocate şi nestocate

Prin această categorie sunt delimitate cheltuielile privind materiile prime, materialele consumabile, energia şi apa, precum şi mărfurile.

În toate cazurile când se foloseşte **metoda inventarului permanent,** cheltuielile colectate în cursul exerciţiului se înregistrează prin articolul contabil:

60X = 3XX

Remarcă! La contul **604 „Cheltuieli privind materialele nestocate”** se înregistrează toate materialele consumabile, nestocate de întreprindere, care nu trec printr-un cont de gestiune (inventar).

Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi

Cheltuielile ocazionate de lucrările şi serviciile executate de terţi sunt grupate în două categorii:

a) cheltuieli privind lucrările şi serviciile ocazionate direct de desfăşurarea activităţii, în ansamblu, a întreprinderii cum sunt: lucrările de întreţinere şi reparaţiile; redevenţele; locaţiile de gestiune şi chiriile; primele de asigurare; studiile şi cercetările.

Toate aceste cheltuieli se înregistrează în conturile din grupa **61 „Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi”**.

b) cheltuieli privind lucrările şi serviciile legate direct de activităţile de ansamblu, desfăşurate de întreprindere cum sunt: colaborările cu terţii; comisioanele şi onorariile; protocol, reclamă şi publicitate; transportul de bunuri şi personal; deplasări, detaşări şi transferări; poştă şi telecomunicaţii; alte servicii executate de terţi. Aceste cheltuieli sunt înregistrate la conturile reunite în grupa **62 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi”.**

Colectarea cheltuielilor în cursul perioadei generează înregistrarea:

61X = 40X
sau **62X = 51X**
53X

În contabilitatea cheltuielilor privind lucrările şi serviciile furnizate de terţi se poate ivi situaţia în care se primesc facturi fără a se executa în realitate lucrările şi presta serviciile. Este practica facturării în avans privind livrări de bunuri eşalonate în timp.

Exemplu: Fie o factură în valoare de 1.000 lei privind o reparaţie capitală.
Cumpărătorul va contabiliza factura la primirea ei:

1.000 lei	**611**	=	**401**	1.190 lei
190 lei	**4426**			

Ulterior, la închiderea exerciţiului efectul acestei cheltuieli asupra rezultatului este anulat prin înregistrarea:

1.000 lei	**471**	=	**611**	1.000 lei

Înregistrarea este stornată la deschiderea exerciţiului următor:

1.000 lei	**611**	=	**471**	1.000 lei

Cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate

a. Impozitul suplimentar datorat, potrivit legii bugetului de stat, pentru depăşirea fondului de salarii admisibil:

635	=	**444**

b. Impozite, taxe şi vărsăminte asimilate datorate bugetului de stat sau altor organisme publice sub formă de: prorata din TVA-deductibilă, devenită nedeductibilă; TVA-colectată aferentă bunurilor şi serviciilor folosite în scop personal sau predate cu titlu gratuit, cea aferentă lipsurilor peste normele legale, precum şi cea aferentă bunurilor şi serviciilor acordate salariaţilor sub forma avantajelor în natură; diferenţele de preţ la gaze şi ţiţei obţinute din producţia internă; impozitul pe clădiri, impozitul pe terenuri, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat, alte impozite şi taxe:

635	=	**4426**
		4427
		446

Cheltuieli cu personalul

La această grupă de cheltuieli sunt contabilizate: cheltuielile cu salariile personalului, cheltuielile privind contribuţia întreprinderii la asigurările sociale şi contribuţia întreprinderii la fondul de şomaj
Înregistrarea contabilă este de forma:

64X	=	**42X**
		43X

Alte cheltuieli de exploatare

Prin grupa **65 „Alte cheltuieli de exploatare”** se înregistrează cheltuielile ocazionate de pierderile din creanţe suportate de întreprindere, pierderile din lichidarea dobânzilor şi creanţelor, valoarea debitelor prescrise sau a debitorilor insolvabili, scoşi din evidenţă, valoarea despăgubirilor, amenzilor şi penalităţilor datorate sau plătite, valoarea donaţiilor şi subvenţiilor şi sponsorizările acordate.

- **Contabilitatea cheltuielilor financiare – PCG**

Se cuprind toate cheltuielile privind pierderile din creanţe legate de participaţii, pierderile din vânzarea titlurilor de plasament, diferenţele de curs valutar din operaţiile curente şi disponibilităţile în devize la închiderea exerciţiului financiar; dobânzile curente aferente împrumuturilor primite şi altor datorii privind exerciţiul în curs; sconturile acordate clienţilor; alte cheltuieli financiare.

Toate operațiile privind cheltuielile financiare sunt înregistrate prin conturile din grupa **66 „Cheltuieli financiare”.**

În continuare sunt prezentate înregistrările semnificative:

Cheltuieli cu dobânzile

666	=	**168**
		451
		4551
		511
		518
		5198

Mărimea cheltuielilor este determinată de felul dobânzii (simplă sau compusă), mărimea creditului și durata de rambursare.

Dacă se aplică dobânda simplă, relația de calcul a dobânzii (D) este:

$$D = \frac{C \times t \times r}{100}$$

în care:

C – reprezintă capitalul împrumutat

t – timpul de rambursare

r – rata dobânzii

În situația în care se aplică dobânda compusă, relația de calcul a dobânzii (D) este:

$$D = Ct - C_0$$

în care:

Ct – reprezintă capitalul fructificat la termenul t

C_0 – capitalul inițial

$$Ct = C_0 (1 + r)^t$$

Față de rezolvarea de mai sus, considerată de noi teoretică, problematica cheltuielilor cu dobânzile se nuanțează în condițiile în care nu toate împrumuturile contractate sunt obținute începând cu data de 1 ianuarie exercițiul „N”. În cele mai multe cazuri, dacă nu în totalitate, împrumuturile se primesc și înregistrează în cursul exercițiului financiar. De asemenea, creditele se pot rambursa în mod eșalonat sau global la expirarea termenului de scadență. Ca urmare, contabilitatea cheltuielilor cu dobânzile se realizează prin folosirea simultană a două tehnici, cea a cheltuielilor de plată și, respectiv, a cheltuielilor plătite în cursul exercițiului.

Pentru a releva aspectele prezentate mai sus, se presupune că o întreprindere contractează la 01.06. N un credit bancar pe termen lung în sumă de 12.000 lei, rata dobânzii 20%, durata de rambursare 2 ani, în două rate anuale de 6.000 lei.

- Înregistrările privind cheltuielile cu dobânzile în situația de mai sus se prezintă astfel:

a) cheltuielile de plată privind dobânzile pe exercițiul „N”, 12.000 × 20% × 7/12 = 1.400 lei:

1.400 lei	**666**	=	**1682**	1.400 lei

b) stornarea operației de mai sus la deschiderea exercițiului „N+1”:

1.400 lei	**1682**	=	**666**	1.400 lei

c) cheltuielile privind dobânzile anuale plătite în exercițiul „N+1”, la 31 mai, 12.000 lei × 20% = 2.400 lei și rambursarea ratei de 6.000 lei:

6.000 lei	**162**	=	**512**	8.400 lei
2.400 lei	**666**			

d) cheltuielile de plată privind dobânzile pe exercițiul „N+1”, 6.000 lei × 20% ×7/12 = 700 lei:

700 lei	**666**	=	**1682**	700 lei

e) stornarea operației (**d)** la deschiderea exercițiului „N+2”:

700 lei	**1682**	=	**666**	700 lei

f) cheltuieli privind dobânzile anuale plătite în exercițiul „N+2” şi rambursarea ratei de 6.000 lei: 6.000 lei × 20% = 1.200 lei

6.000 lei **162** = **512** 7.200 lei
1.200 lei **666**

- În situația în care nu se fac operațiile de stornare la deschiderea exercițiului financiar înregistrările sunt următoarele:

a) cheltuielile de plată privind dobânzile pe exercițiul „N”, 12.000 × 20% × 7/12 = 1.400 lei:

1.400 lei **666** = **1682** 1.400 lei

b) cheltuielile privind dobânzile pe exercițiul „N+1”, 12.000 × 20% × 5/12 = 1.000 lei:

1.000 lei **666** = **1682** 1.000 lei

c) înregistrarea plății dobânzii anuale în exercițiul „N+1”, la 31 mai, 12.000 lei × 20% = 2.400 lei şi rambursarea ratei de 6.000 lei:

6.000 lei **162** = **512** 8.400 lei
2.400 lei **1682**

- sau**,** în acest caz nu se mai face înregistrarea de la punctul b):

6.000 lei **162** = **512** 8.400 lei
1.400 lei **1682**
1.000 lei **666**

d) cheltuielile de plată privind dobânzile pe exercițiul „N+1”, 6.000 lei × 20% ×7/12 = 700 lei:

700 lei **666** = **1682** 700 lei

e) cheltuielile privind dobânzile pe exercițiul „N+2”, 6.000 × 20% × 5/12 = 500 lei:

500 lei **666** = **1682** 500 lei

f) înregistrarea plății dobânzii anuale în exercițiul „N+2”, la 31 mai, 6.000 lei × 20% = 1.200 lei şi rambursarea ratei de 6.000 lei:

6.000 lei **162** = **512** 7.200 lei
1.200 lei **1682**

- sau**,** în acest caz nu se mai face înregistrarea de la punctul e):

6.000 lei **162** = **512** 7.200 lei
700 lei **1682**
500 lei **666**

Cheltuieli privind investițiile financiare cedate

Cheltuielile privind titlurile de plasament cedate reprezintă diferența nefavorabilă între prețul de cesiune (vânzarea) şi valoarea contabilă de intrare (prețul de cumpărare) al valorilor mobiliare de plasament. Se contabilizează prin formula:

664 = **50X**

Cheltuieli privind diferențele de curs valutar

Cheltuielile privind diferențele de curs valutar cuprind diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării creanțelor şi datoriilor în valută ale întreprinderii. Cumpărarea sau vânzarea unui bun în monedă străină este înregistrată la un anumit curs de schimb care poate fi cursul din ziua negocierii, cursul din ziua acceptării comenzii, cursul de la data transferului dreptului de proprietate, cursul de la data facturării sau cursul din ziua contabilizării facturii. Diferența dintre cursul reținut pentru contabilizare şi cursul din ziua plății/încasării reprezintă un câştig sau pierdere înscrisă în veniturile sau cheltuielile financiare.

În cazul creanțelor, cheltuielile privind diferențele nefavorabile de curs valutar apar în situația în care valoarea de contabilizare din momentul derulării operației este mai mare decât valoarea la cursul zilei din momentul încasării creanței. Pentru datorii, diferențele nefavorabile apar în situația inversă.

În sfera cheltuielilor/veniturilor privind diferențele de curs valutar se includ şi pierderile – câştigurile realizate din evaluarea la cursul de la 31.XII.N a disponibilităților bancare în valută, a disponibilităților în valută existente în casierie şi a creditelor deschise în valută. Cheltuieli în situația în care cursul la 31.XII.N este mai mic decât cel de la contabilizare, venituri în situația inversă.

Exemplu: Dacă o întreprindere are în casierie 10 USD procurați cu 3,0 lei, iar la închiderea exercițiului cursul de schimb este de 2,9 lei, diferența de 1 leu reprezintă o cheltuială. Pentru datorii, situația se interpretează în sens invers.

Cheltuielile se înregistrează prin relația:

665	=	**16X**
		267
		40X
		41X
		45X
		461
		462
		511
		512
		531
		541
		542

Alte cheltuieli financiare

Cuprind toate naturile de cheltuieli financiare altele decât cele înregistrate în celelalte conturi din această grupă. Exemplu, minusvalorile create ca diferență între valoarea contabilă şi valoarea de piață a titlurilor de plasament imediat negociabile (de exemplu bonuri de tezaur), evaluate la valoarea de piață. Înregistrarea care se face în aceste condiții este de forma: **668** = **50X**

♦ Contabilitatea cheltuielilor extraordinare – PCG

Cheltuielile extraordinare sunt acelea care apar ca urmare a evenimentelor extraordinar, cum sunt: calamitățile naturale şi exproprierile unor active. Se poate pune în discuție dacă o întreprindere care se află într-o zonă supusă frecvent calamităților naturale (de exemplu, lângă albia unui râu cu risc de inundații în fiecare primăvară) poate considera valoarea pierderilor de stocuri şi la producția în curs de execuție în categoria cheltuielilor extraordinare. Reamintim că în activitatea extraordinară sunt cuprinse acele evenimente sau tranzacții distincte de activitățile curente ale întreprinderii care apar neregulat şi cu frecvență redusă.

Exemplu: În urma unor alunecări de teren, societatea comercială ALFA S.A. a constatat distrugerea unei plantații de meri recent intrate pe rod, pierdere evaluată la suma de 18.000 lei. Înregistrarea contabilă este:

18.000 lei **671** = **2134** 18.000 lei

♦ Contabilitatea cheltuielilor cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare – PCG

Sunt cheltuieli de exploatare, financiare sau excepționale, ocazionate de deprecierea activelor amortizabile şi neamortizabile, precum şi cele determinate de constituirea provizioanelor şi ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare.

Delimitarea şi înregistrarea distinctă a acestei categorii de cheltuieli de exploatare, financiare şi excepționale se întemeiază pe calitatea lor de componentă a capacității de autofinanțare. Sunt cheltuieli care nu generează plăți pentru activitatea de trezorerie. Ca o

componentă a cash-flow-ului, ele reprezintă o sursă de autofinanțare de investiții. De aceea se mai numesc şi cheltuieli calculate.

Contabilizarea acestor cheltuieli se face prin relația:

68X	=	**15X**
		28X
		29X
		39X
		49X
		59X

♦ **Contabilitatea veniturilor din exploatare – PCG**

În modelul continental de contabilitate, implicit în cel din țara noastră, criteriul de delimitare şi înregistrare a veniturilor din activitatea de exploatare este cel începând cu obținerea producției şi se continuă cu vânzarea aceleiaşi producții sau a mărfurilor cumpărate. Totodată, se consideră venituri realizate, în funcție de care se determină rezultatul, numai cele din stadiul de vânzare, adică din faza unde are loc transferarea dreptului de proprietate. Veniturile nelegate de vânzări, cum sunt cele financiare şi, în unele cazuri, cele excepționale, sunt considerate realizate în momentul constatării sau încasării, după caz.

Tipurile de înregistrări care intervin sunt:

a. Veniturile din producția stocată, metoda inventarului permanent:

33X	=	**711**
34X		
36X		

Înregistrarea se face la costurile de producție sau la prețul prestabilit, după caz. Dacă se face la prețul prestabilit conturilor de stocuri li se asociază la intrarea pe debit conturile de diferențe, în roşu sau negru, după caz.

Dacă s-a adoptat modalitatea înregistrării diferențelor în negru, tipurile de înregistrări sunt:

• diferențe nefavorabile, costul de producție este mai mare decât prețul prestabilit:

34X	=	**711**
348		
36X		
368		

• diferențe de preț favorabile, costul de producție este mai mic decât prețul prestabilit:

34X	=	**711**
36X		**348**
		368

Înregistrările de mai sus se mențin şi în condițiile metodei inventarului intermitent, cu deosebirea că este evidențiat numai stocul final constatat şi evaluat în cadrul inventarului la cost de producție. Deci, nu intră în rol conturile de diferențe de preț. Totodată, la deschiderea exercițiului financiar, pentru stocurile inițiale decontate asupra veniturilor se face înregistrarea:

711	=	**33X**
		34X
		36X

b. Semifabricatele utilizate pentru consumul propriu se înregistrează prin relațiile:

• obținerea semifabricatelor din producție proprie:

341	=	**711**

• transferarea semifabricatelor în gestiunea de materiale consumabile:

302 = **341**

• consumul acestora:

602 = **302**

Remarcă. Ultimele două înregistrări de mai sus pot fi înlocuite cu una de tipul:

711 = **341**

c. Veniturile realizate cu ocazia vânzării produselor, lucrărilor, prestărilor de servicii şi mărfurilor:

4111 = **70X**
(la preţul de vânzare)
4427

şi concomitent, în cazul metodei inventarului permanent:

• pentru costul de producţie sau preţul prestabilit privind producţia stocată vândută:

711 = **34X**
36X

În cazul în care evidenţa se ţine la preţ prestabilit, conturilor de stocuri li se asociază cele care evidenţiază diferenţele între costul de producţie şi preţul prestabilit:

• pentru costul de cumpărare al mărfurilor vândute:

607 = **371**

Dacă evidenţa stocurilor se ţine la preţ de vânzare, înregistrarea devine:

607 = **371 (***preţul de vânzare)*
(*costul de cumpărare)*
378 (*adaosul aferent preţului de vânzare)*

d. Veniturile din producţia de imobilizări, înregistrarea la costul de producţie:

20X = **72X**
21X
23X

e. Venituri din subvenţii pentru exploatare primite la export sau pentru acoperirea pierderilor privind diferenţele de preţ la produsele subvenţionate:

445 = **741**
512

f. Veniturile din creanţele reactivate privind clienţii şi debitorii diverşi:

4111 = **754**
461

g. Alte venituri din exploatare, neincluse în producţia exerciţiului şi, deci, în valoarea adăugată:

• sumele datorate de salariaţi privind debitele, remuneraţii, sporuri sau adaosuri necuvenite şi avansuri nejustificate:

428 = **758**

• sumele datorate de diverşi debitori, ca urmare a pagubelor produse de aceştia:

461 = **758**

• sumele încasate reprezentând venituri din exploatarea curentă, cum este contribuţia părinţilor pentru creşe şi grădiniţe:

512 = **758**
531

• valoarea pierderilor din calamităţi, înregistrate iniţial după natura lor, iar apoi decontate asupra cheltuielilor excepţionale, exemplu stocuri calamitate:

60X = **3XX** şi:

671 = **758**

♦ Contabilitatea veniturilor financiare – PCG

În categoria veniturilor financiare sunt incluse veniturile din: participații, titluri de plasament, imobilizările financiare cedate, creanțele imobilizate, titlurile de plasament cedate, diferențele favorabile de curs valutar, dobânzile cuvenite, sconturile obținute şi alte venituri financiare.

Tipurile de înregistrări care intervin sunt:

a) dividendele de încasat sau încasate, după caz, de întreprindere pentru participațiile la capitalul altor societăți:

451	=	**761**
461		
512		

b) dividende şi dobânzi de încasat sau încasate din titluri imobilizate ale activității de portofoliu şi alte titluri imobilizate:

461	=	**768**
512		

c) dobânzile de încasat sau încasate, după caz, precum creanțele imobilizate:

2676	=	**763**
512		
531		

d) dividende aferente titlurilor de plasament (investiții financiare pe termen scurt):

451	=	**762**
461		
512		
531		

e) venituri din titluri de plasament cedate, pentru diferențe între prețul de cesiune şi cel de cumpărare:

461	=	**50X** *(prețul de cumpărare)*
512		**764** (*diferența între prețul de cesiune şi*
531		*prețul de cumpărare)*
509 (*dacă nu au fost plătite)*		

f) veniturile din diferențele favorabile de curs valutar, rezultate în urma lichidării creanțelor şi datoriilor în valută evaluate la cursul zilei cu ocazia închiderii exercițiului financiar:

16X	=	**765**
267		
40X		
41X		
45X		
46X		
51X		
53X		
54X		

g) dobânzi cuvenite pentru obligațiuni şi alte titluri de plasament:

5088	=	**762**

h) veniturile financiare din dobânzile cuvenite pentru disponibilitățile din conturile bancare şi din creditele comerciale:

451	=	**766**
461		
472		
518		

♦ **Contabilitatea veniturilor extraordinare – PCG**

Veniturile extraordinare pot apărea ca urmare a subvențiilor primite pentru eliminarea efectelor calamităților, pentru reamplasarea activităților productive în zone defavorizate sau pentru descongestionarea zonelor urbane aglomerate dar şi din despăgubirile care însoțesc exproprierea unor active pentru cauză de utilitate publică.

Exemplu: Ca urmarea construcției unei căi ferate de utilitate publică o fâșie din terenul societății Martina S.A. a fost expropriat, pentru care urmează să primească o despăgubire de la stat în sumă de 800.000 lei.

- subvenția de primit:

800.000 lei **445** = **771** 800.000 lei

- la încasare:

800.000 lei **5121** = **445** 800.000 lei

♦ **Contabilitatea veniturilor din amortizări, provizioane şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare – PCG**

Veniturile din provizioane şi ajustări sunt venituri calculate, determinate de reluarea prin diminuare a provizioanelor şi ajustărilor pentru deprecieri.

Un venit din amortizări poate interveni numai în mod excepțional, printr-o schimbare de plan de amortizare, care ar necesita diminuarea amortizării.

Toate veniturile din provizioane şi ajustări se contabilizează, de regulă, la închiderea exercițiului financiar, în cazul ieşirii activelor pentru care s-au constituit provizioane şi ajustări pentru depreciere şi în situația anulării parțiale sau totale a unor provizioane şi ajustări rămase fără obiect.

Tipul de înregistrare privind veniturile din amortizări, provizioane şi ajustări pentru depreciere este:

15X = **78X**
28X
29X
39X
49X
59X

Subiecte pentru pregătirea în vederea evaluării finale:

1. Cum se evaluează cheltuielile şi veniturile în contabilitatea financiară?
2. Care sunt momentele întâlnite în procesul cheltuielilor?
3. Ce reprezintă imputarea? Dar încorporarea?
4. Ce reprezintă cheltuielile curente? Dar cele de plată?
5. Ce reprezintă veniturile curente? Dar cele de realizat?
6. În ce cazuri se pot credita conturile de cheltuieli?
7. Care sunt metodele de contabilizare a cheltuielilor cu împrumutul?

Capitolul 8

LUCRĂRILE CONTABILE DE ÎNCHIDERE A EXERCIȚIULUI FINANCIAR. REDACTAREA ŞI PREZENTAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE[12]

✔ Obiective principale:

Delimitări privind lucrările de închidere a exercițiului financiar
Determinarea rezultatului exercițiului
Impozitarea profitului
Redactarea situațiilor financiare
Distribuirea rezultatului exercițiului

✔ Concepte-cheie:

Situații financiare; conturi anuale; lucrări de închidere a exercițiului; balanța conturilor înainte de inventariere; valoarea de inventar; regularizarea rezultatului inventarierii; valoarea de înlocuire; delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor; balanța conturilor după inventariere; rezultat contabile; rezultat fiscal.

♦ Delimitări privind lucrările de închidere a exercițiului financiar

Exercițiul financiar începe la 1 ianuarie şi se încheie la 31 decembrie. În acest scop, pe baza situațiilor financiare se determină poziția financiară, performanța şi trezoreria întreprinderii.

Relația de principiu prin care se evaluează poziția financiară este de forma: **capitalul propriu** = **activul – datoriile. Performanța** se calculează prin relația, **rezultatul contabil** = **venituri – cheltuieli, iar** dacă se are în vedere variația capitalului, ea devine: **rezultatul contabil** = **capitalul propriu la închiderea exercițiului financiar** ± **aportul proprietarului în cursul exercițiului (**+ în cazul rambursării de capital, – în situația aportului de capital). În ceea ce priveşte **trezoreria** întreprinderii, se determină pe baza relației: **trezoreria netă = fluxurile de încasări – fluxurile de plăți.**

Documentele oficiale folosite pentru finalizarea încheierii exercițiului financiar sunt **situațiile financiare.**

Pe baza acestora se asigură o imagine fidelă, clară şi completă a patrimo-niului, a situației financiare cât şi a rezultatului obținut.

Situațiile financiare reprezintă documente contabile de sinteză prin care sunt comunicate informații comune necesare majorității utilizatorilor.

Discutate prin prisma procesului de raportare financiară, ca parte componentă a acestuia, situațiile financiare sunt alcătuite de regulă din: *bilanț, contul de profit şi pierdere, situația modificărilor poziției financiare (*care pot fi prezentate în diverse moduri, de exemplu ca situație a fluxurilor de trezorerie sau situație a fluxurilor de fonduri), *note explicative, alte situații şi alte materiale suplimentare care sunt parte integrantă a situațiilor financiare.* Nu se includ *rapoartele directo-rilor, declarațiile preşedintelui, discuțiile şi analizele conducerii şi elementele similare care pot fi incluse într-un raport financiar anual.*

Situațiile financiare în formația definită prin *Cadrul contabil general IASB* se aplică întreprinderilor comerciale şi industriale din sectorul public şi cel privat. Conceptual,

[12] Capitol preluat şi adaptat din Mihai Ristea (coordonator), *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Universitară, Bucureşti, 2005.

reprezintă *întreprindere raportatoare* acea entitate contabilă pentru care există utilizatori de informații, iar situațiile financiare constituie principala sursă de informații financiare.

Dacă se face recurs la *IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”*, un set complet de situații financiare anuale include:

(a) bilanțul;
(b) contul de profit şi pierdere;
(c) o situație care să reflecte, după caz:
– toate modificările capitalului propriu; fie
– modificările capitalului propriu, altele decât cele care rezultă din tranzacțiile de capital cu proprietarii şi distribuirile către proprietari;
(d) situația fluxurilor de trezorerie (numerar);
(e) politicile contabile şi notele explicative.

În România, reglementările contabile în vigoare[13], în privința situațiilor financiare prevăd:

(1) *Persoanele juridice care la data bilanțului depăşesc limitele a două dintre următoarele 3 criterii, denumite în continuare criterii de mărime:*
– total active: 3.650.000 euro;
– cifra de afaceri netă: 7.300.000 euro;
– număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50 întocmesc situații financiare anuale care cuprind:
– bilanț;
– cont de profit şi pierdere;
– situația modificărilor capitalului propriu;
– situația fluxurilor de trezorerie;
– note explicative la situațiile financiare anuale.
(2) *Persoanele juridice care la data bilanțului nu depăşesc limitele a două dintre criteriile de mărime prevăzute la alin. (1) întocmesc situații financiare anuale simplificate care cuprind:*
– bilanț prescurtat;
– cont de profit şi pierdere;
– note explicative la situațiile financiare anuale simplificate. Opțional, ele pot întocmi situația modificărilor capitalului propriu şi/sau situația fluxurilor de trezorerie.
(3) *Potrivit Legii contabilității, situațiile financiare anuale trebuie însoțite de o declarație scrisă de asumare a răspunderii conducerii persoanei juridice pentru întocmirea situațiilor financiare anuale în conformitate cu Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene.*
(4) *Persoanele juridice care au întocmit situații financiare anuale simplificate vor întocmi situațiile financiare anuale prevăzute la alin. (1) numai dacă în două exerciții financiare consecutive depăşesc limitele a două dintre cele 3 criterii de mărime prevăzute la alin. (1). Persoanele juridice care au întocmit situațiile financiare anuale prevăzute la alin. (1) vor întocmi situații financiare anuale simplificate numai dacă în două exerciții financiare consecutive nu depăşesc limitele a două dintre cele 3 criterii de mărime prevăzute la alin. (1).*

Situațiile financiare anuale, respectiv situațiile financiare anuale simplificate constituie un tot unitar.

Situațiile financiare anuale sunt însoțite în toate cazurile, de raportul administratorilor.

[13] Vezi art. 3 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice, nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conform cu obiectivele europene, în „Monitorul Oficial”, nr. 1080 şi 1080 bis, 30 noiembrie 2005.

Entitățile contabile au obligația să întocmească raportări contabile anuale, precum şi în situația fuziunii, divizării sau încetării potrivit legii a activității acestora.

Întocmirea situațiilor financiare cu întreaga lor formație de documente de sinteză reprezintă un proces complex de agregare a datelor în vederea construirii indicatorilor economico-financiari privind situația patrimoniului şi rezultatele obținute. Derularea acestui proces se concretizează într-o suită de lucrări, dintre care unele cu caracter preliminar, iar altele referitoare la redactarea sau completarea propriu-zisă a bilanțului.

Lucrările preliminare sunt denumite **lucrări de închidere a exercițiului,** fiind structurate astfel:

1. Stabilirea balanței conturilor înainte de inventariere.
2. Inventarierea generală a patrimoniului.
3. Contabilitatea operațiilor de regularizare privind:
   a) diferențele de inventar;
   b) amortizările;
   c) provizioane;
   d) ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare;
   e) diferențele de conversie şi diferențele de curs valutar;
   f) delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor.
4. Stabilirea balanței conturilor după inventariere.
5. Determinarea rezultatului exercițiului şi distribuirea profitului sau finanțarea pierderii.
6. Redactarea bilanțului contabil.

În continuare vom prezenta numai unele din lucrările de închidere a exercițiului financiar.

♦ **Determinarea rezultatului exercițiului**

Formula generală de calcul a rezultatului contabil înainte de impozitare este:

$$\text{Rezultatul contabil} = \begin{matrix}\text{Veniturile din livrarea bunurilor mobile, a}\\ \text{bunurilor imobiliare pentru care s - a}\\ \text{transferat dreptul de proprietate, servicii prestate}\\ \text{si lucrari executate, inclusiv din castiguri de orice natura}\end{matrix} - \begin{matrix}\text{Cheltuielile angajate}\\ \text{pentru realizarea}\\ \text{veniturilor}\end{matrix}$$

Din punct de vedere contabil pentru a stabili rezultatul exercițiului se procedează la închiderea conturilor de cheltuieli şi de venituri. Relațiile dintre conturi intervenite cu această ocazie sunt:

a) închiderea conturilor de cheltuieli, pentru soldurile debitoare:

121 = **6XX**

b) închiderea conturilor de venituri, pentru soldurile creditoare:

7XX = **121**

Procedura generală prezentată mai sus se nuanțează în contabilitatea din România, având în vedere prevederile *Legii contabilității nr. 82/1991* republicată şi *Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.* Astfel, în prima lege se prevede că în contabilitate, profitul sau pierderea se stabileşte lunar. Cea de a doua lege stabileşte că profitul impozabil şi impozitul pe profit se calculează şi evidențiază lunar cumulat de la începutul anului fiscal. Întrucât contabilitatea este conectată la fiscalitate, calculul şi evidența nu se pot realiza decât prin contabilitate.

În baza celor arătate mai sus, la închiderea exercițiului, situația în contul **121 „Profit şi pierdere”** fără înregistrarea cheltuielilor şi veniturilor pe luna decembrie se prezintă astfel:

121 „Profit şi pierdere”

• Cheltuielile cumulate până la 30 noiembrie, inclusiv cheltuielile cu impozitul pe profit	• Veniturile cumulate până la 30 noiembrie
• Soldul creditor – Profit net	• Sold debitor – Pierdere netă

La închiderea exercițiului financiar contul **121 „Profit şi pierdere”** încorporează cheltuielile pe luna decembrie, inclusiv impozitul calculat pe luna decembrie şi veniturile realizate pe aceeaşi lună. Se precizează că mărimea impozitului pe profit pe luna decembrie este egală cu impozitul calculat pe luna noiembrie. Modul specific de calcul şi impozitare a profitului în România generează la închiderea exercițiului financiar definirea în plan teoretic a relației de calcul a rezultatului contabil. În componența cheltuielilor corespondente veniturilor realizate se includ şi cheltuielile cu impozitul pe profit calculat şi evidențiat (plătit) în cursul exercițiului.

De aceea, se poate aprecia că rezultatul contabil înainte de impozitare este caracterizat prin formula:

$$\textit{Rezultatul contabil inainte de impozitare} = \left(\textit{Veniturile realizate} - \textit{Cheltuielile corespondente veniturilor realizate}\right) + \textit{Cheltuielile cu impozitul pe profit calculat si evidentiat in cursul exercitlului}$$

Folosind datele înregistrate în conturile de cheltuieli şi venituri consemnate în balanță, închiderea conturilor în condițiile în care impozitarea profitului se efectuează la închiderea exercițiului, se prezintă astfel:

a) închiderea conturilor de cheltuieli, (sumele sunt în mii lei):

137.770 lei	**121**	=	**601**	15.000 lei
			604	10.000 lei
			607	12.000 lei
			611	1.100 lei
			612	10.100 lei
			613	200 lei
			622	1.700 lei
			623	200 lei
			627	1.490 lei
			635	8.400 lei
			641	30.000 lei
			6451	5.000 lei
			6452	2.500 lei
			654	1.000 lei
			664	300 lei
			665	200 lei
			666	9.800 lei
			667	300 lei
			6581	1.300 lei
			6583	1.000 lei
			6811	15.580 lei
			6812	4.000 lei
			6814	2.600 lei
			6863	4.000 lei

b) închiderea conturilor de venituri:

80.000 lei	**701**	=	**121**	158.270 lei
2.000 lei	**704**			
300 lei	**706**			
36.300 lei	**707**			
31.170 lei	**711**			
2.800 lei	**721**			
500 lei	**7588**			
150 lei	**763**			

350 lei **768**
2.000 lei **7583**
2.500 lei **7584**
200 lei **7863**

În urma nivelării conturilor de venituri şi cheltuieli situaţia în contul **121 „Profit şi pierdere”** se prezintă astfel:

D	**121 „Profit şi pierdere”**	C
(a) 137.770		**(b)** 158.270
S.C. 20.500		

♦ **Impozitarea profitului**

Pentru impozitarea profitului, trebuie pornit de la realitatea că nu în toate cazurile principiile contabile subordonate imaginii fidele sunt convergente în totalitate cu principiile impunerii fiscale. De aceea, trebuie făcut distincţie între **rezultatul contabil** şi **rezultatul fiscal.**

Rezultatul contabil reprezintă suma globală a profitului sau pierderii exerciţiului financiar ce figurează în contul **121 „Profit şi pierdere”** înainte de impozitare.

Rezultatul fiscal reprezintă profitul impozabil sau pierderea fiscală a exerciţiului, stabilit potrivit regulilor fiscale şi în funcţie de care se calculează volumul impozitelor exigibile (sau rambursabile).

În sistemul de contabilitate din România, potrivit legislaţiei şi reglementărilor fiscale se utilizează numai metoda impozitelor curente. În aceste condiţii *masa profitului impozabil se determină pe baza relaţiei:*

$$\textit{Profitul impozabil} = \textit{Veniturile realizate} - \textit{Cheltuielile corespondente veniturilor realizate} + \textit{Reintegrarile fiscale} - \textit{Deducerile fiscale}$$

Profitul impozabil se calculează ca diferenţă între veniturile realizate din orice sursă şi cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile şi se adună cheltuielile nedeductibile.

Cota generală de impozitare este 16% cu excepţiile prezentate prin lege.
Potrivit normelor fiscale, cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor şi cele considerate deductibile conform prevederilor legale în vigoare.

Cheltuielile pentru care nu se admite deducerea sunt:

a) impozitul pe profit datorat şi impozitul pe venitul realizat din străinătate;

b) amenzile şi penalităţile datorate către autorităţile române sau străine;

c) cheltuielile pentru protocol, reclamă şi publicitate care depăşesc limitele prevăzute de legea bugetară anuală;

d) sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervelor şi provizioanelor peste limitele legale. În cazul rezervelor legale în limita a 5% din profitul contabil anual până ce acesta va atinge 20% din capitalul social;

e) cheltuielile de sponsorizare care depăşesc limitele cotei prevăzute în *Legea nr. nr. 32/1994 privind sponsorizarea;*

f) sumele care depăşesc limitele cheltuielilor considerate deductibile, conform *legii bugetelor anuale;*

g) alte cheltuieli stabilite prin *Legea nr. nr. 571/2003 privind Codul fiscal.*

O structură componentă a calculării masei profitului impozabil este cea destinată **deducerilor fiscale** cum sunt: dividendele primite de la altă persoană juridică română, sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea fondului de rezervă în limita a 5% din profitul contabil anual, până când acesta va atinge 20% din capitalul social, veniturile din provizioanele pentru care nu s-a admis deducerea, alte elemente stabilite prin normele legale.

Profitul impozabil stabilit potrivit prevederilor prezentate mai înainte se calculează şi se evidenţiază trimestrial, cumulat de la începutul anului.

Impozitul datorat pentru trimestrul în curs, se determină pe baza relaţiei:

Im pozitul datorat pe trimestrul in curs	=	*Impozitul pe profit calculat asupra profitului impozabil cumulat de la inceputul anului*	-	*Impozitul aferent profitului impozabil cumulat pana la sfarsitul trimestrului precedent*

Plata impozitului pe profit se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni din trimestrul următor.

Calculul impozitului pe profit se face pe baza *declaraţiei privind impozitul pe profit* depusă la organele fiscale până la data menţionată mai înainte, acesta fiind şi termenul de plată a impozitului.

Modelul de calcul a rezultatului fiscal, implicit impozitarea profitului ce stă la baza declaraţiei de impunere se prezintă astfel[14]:

• Venituri din exploatare, financiare şi extraordinare

– Cheltuieli aferente veniturilor din exploatare (inclusiv cheltuielile privind impozitul pe profit), financiare şi extraordinare

*= **Total profit (pierdere)***

– Deduceri fiscale

• dividendele primite de la altă persoană juridică română

• sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea fondului de rezervă în limita a 5% din profitul contabil anual, până când acesta va atinge 20% din capitalul social

• veniturile din provizioanele pentru care nu s-a admis deducerea

• alte deduceri fiscale prevăzute de lege

• alte venituri neimpozabile

+ Cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal:

• impozitul pe profit, inclusiv impozitul pe venitul realizat în străinătate

• amenzile şi penalităţile datorate către autorităţi române sau străine

• cheltuieli pentru protocol, reclamă şi publicitate, care depăşesc limitele prevăzute de legea bugetară anual

• sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea provizioanelor, a rezervelor peste limitele prevăzute de lege

• cheltuielile de sponsorizare ce depăşesc limita legală

• pierderile din surse externe, calculate pe fiecare sursă de venit

• alte cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal

*= **Profitul impozabil (pierderi) înainte de reportarea pierderii***

– Pierderile de recuperat din anii precedenţi

*= **Profitul impozabil (pierderi)***

Impozitul pe profit = Profitul impozabil ×16% (*la contribuabilii ale căror venituri se impun cu cota normală);*

– Creditul fiscal din care:

• creditul fiscal extern

• impozit pe profit scutit

• reduceri de impozit pe profit cumulate potrivit legislaţiei în vigoare

*= **Impozitul pe profit datorat (a)***

*– **Impozitul pe profit pe anul curent, plătit cumulat de la începutul anului (b)***

*= **Impozitul pe profit de plată (a-b) sau impozitul pe profit plătit în plus (b-a)***

Înregistrările care se fac în acest sens sunt:

691 = **441** şi:

[14] Acest model are caracter didactic-orientativ. A se consulta reglementările fiscale în domeniu.

441 = **5121**

Operațiile de compensare sau de restituire pentru contribuabilii mici se efectuează trimestru de trimestru, cumulat de la începutul anului.

♦ **Distribuirea rezultatului exercițiului**

După ce s-a calculat rezultatul bilanțier, se procedează la înregistrarea operațiilor de distribuire a profitului. Astfel, **profitul net** consemnat în bilanțul contabil definit şi prin expresia **profitul rămas după plata impozitului pe profit** este definit prin formula prezentată mai jos.

a) constituirea rezervelor legale, suma distribuită = *profitul brut* × *procentul de constituire*: **129** = **1061**

b) acoperirea pierderilor din anii precedenți pentru sumele reprezentând pierderile aferente anilor precedenți:

129 = **117**

profitul distribuit pentru rezervele legale + *pierderile aferente exercitiilor precedente* + *profitul aferent reducerii impozitului pe profit pentru profitul reinvestit* + *profitul rezultat din valorificari de mijloace fixe scoase din functiune* + *profitul net supus distribuirii pentru constituirea fondului de participare la profit, dividende si alte repartizari*

c) constituirea fondului de participare a salariaților la profit. Procentul se aplică la profitul net contabil diminuat cu distribuțiile la fondul de rezervă şi la acoperirea pierderilor:

129 = **1171**

Iar după aprobarea situațiilor financiare de către Adunarea Generală a Acționarilor se face înregistrarea:

1171 = **424**

d) constituirea de rezerve statutare şi alte rezerve:

129 = **1063**
1068

e)dividende în cazul societăților comerciale sau vărsăminte la buget în cazul regiilor autonome. Sumele repartizate la dividende se înregistrează:

129 = **1171**

Iar după aprobarea situațiilor financiare de către Adunarea Generală a Acționarilor se face înregistrarea:

1171 = **457**

După repartizarea profitului, stabilirea dividendelor şi a impozitului pe dividende se efectuează înregistrările:

• pentru impozitul pe dividende:

457 = **446**

• sumele reprezentând plăți:

457 = **5121**
446

În legătură cu distribuirea profitului pentru dividende sunt necesare unele precizări. Astfel, în contabilitate, **dividendul** reprezintă orice distribuire, în bani sau în natură, în favoarea acționarilor sau asociaților, din profitul stabilit pe baza bilanțului şi a contului de profit şi pierdere, proporțional cu cota de participare la capitalul social. În principiu, dividendele ce urmează a fi distribuite, implicit impuse impozitării se determină pe baza relației:

Dividende de plata = *Profiul ramas dupa plata impozitului pe profit* - *Distribuirea la fondul de participare a salariatilor la profit* - *Cota de participare a managerului la profitul net* - *Sumele pentru constituirea rezervelor de finantare*

Fără ca problema să fie explicit formulată, acordarea dividendelor se face numai în raport cu acțiunile subscrise şi vărsate (deci capitalul subscris vărsat). O asemenea soluție poate fi definită prin contractul de societate şi statutul societății.

Dividendele sunt supuse impozitării, prin reținere la sursă, în general, cu o cotă de 10% din dividendul brut platit persoanelor juridice şi de 16% pentru investitorii persoane fizice, cu excepțiile prevăzute de legislația fiscală în vigoare începand cu 01 ianuarie 2009. Termenul de plată a dividendelor este stabilit de Adunarea Generală ordinară a Acționarilor sau asociaților la propunerea consiliului de administrație sau al directorului.

- **Redactarea situațiilor financiare**

Lucrările de completare a situațiilor financiare reprezintă, prin conținutul lor în cea mai mare parte operații de prelucrare şi transcriere a datelor, din situațiile financiare precedente şi din balanța conturilor. Prin structura lor operațiile de prelucrare a datelor privind exercițiul curent constau din selectarea, gruparea şi însumarea soldurilor din balanța conturilor. Aceste operații necesită cunoaşterea posturilor din bilanțul contabil şi din contul de rezultate care corespund conturilor din balanță.

Subiecte pentru pregătirea în vederea evaluării finale:

1. Ce reprezintă situațiile financiare?
2. Ce cuprinde un set de situații financiare conform IAS 1? Dar în contabilitatea din țara noastră care este componența situațiilor financiare?
3. Care sunt lucrările de închidere a exercițiului?
4. Ce este balanța conturilor?
5. Ce reprezintă rezultatul contabil? Dar rezultatul fiscal?
6. Pe ce destinații se distribuie profitul net?
7. Ce reprezintă dividendul?

București,
15 ianuarie 2009

IMPORTANT!

1. Pentru pregătirea şi susținerea examenului vă recomandăm achiziţionarea şi parcurgerea lucrării **Contabilitatea financiară. Aplicații practice şi teste grilă pentru autoevaluare**, autori: **Ilincuță Lucian-Dorel, Chivu Ramona-Maria, Gâdău Liana,** Editura *Fundației România de Mâine*, Bucureşti, 2008 - Patrea a II-a Contabilitate financiară de raportare.

2. **Lucrarea amintită conține aplicații practice rezolvate sau propuse spre rezolvare pentru întreaga tematică a subiectelor de examen şi peste 200 de teste grilă pentru autoevaluare, cu răspunsuri, asemănătoare sau identice cu cele elaborate pentru examen.**

SUCCES LA EXAMEN!

Lect. univ.drd. **Lucian-Dorel ILINCUȚĂ**